

DER ABSCHLUSSPRÜFER
IN DEN AKTIENRECHTEN
DER EWG-STAATEN
UND GROSSBRITANNIENS,
UNTER BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG
SEINER HAFTUNG

D i s s e r t a t i o n

vorgelegt der
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät
der
Johannes Gutenberg-Universität in Mainz

von
Manfred Onnen
Assessor iur. aus Mainz

1968

DER ABSCHLUSSPRÜFER
IN DEN AKTIENRECHTEN
DER EWG-STAA TEN UND GROSSBRITANNIENS,
UNTER BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG
SEINER HAFTUNG

Dissertation
vorgelegt der
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der
Johannes Gutenberg-Universität in Mainz

von
Assessor iur. Manfred Onnen

Mainz 1969



Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Johannes Bärmann

Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Horst Bartholomeyczik

Tag der mündlichen Prüfung: 23. Dezember 1968

SYNOPSIS

INHALTSVERZEICHNIS

I. Zielsetzung der Untersuchung	1
II. Bedeutung der Untersuchung nach dem Fachverding	2
III. Begründung der Untersuchung nach dem Fachverding	3

MEINEN ELTERN

HAUPTTEIL

Kapitel I: Vorbereitung der Untersuchung

A. Auswahl der Untersuchungsaufgaben	4
B. Untersuchung der Untersuchungsaufgaben	5
C. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
1. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
2. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
3. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
4. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
5. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
6. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
7. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
8. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
9. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
10. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
11. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
12. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
13. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
14. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
15. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
16. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
17. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
18. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
19. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6
20. Stellung der Untersuchungsaufgaben in der Untersuchung	6

Kapitel II: Darstellung und Auswertung der Ergebnisse

A. Darstellung der Ergebnisse	12
1. Darstellung der Ergebnisse	12
2. Darstellung der Ergebnisse	12
3. Darstellung der Ergebnisse	12
4. Darstellung der Ergebnisse	12
5. Darstellung der Ergebnisse	12
6. Darstellung der Ergebnisse	12
7. Darstellung der Ergebnisse	12
8. Darstellung der Ergebnisse	12
9. Darstellung der Ergebnisse	12
10. Darstellung der Ergebnisse	12
11. Darstellung der Ergebnisse	12
12. Darstellung der Ergebnisse	12
13. Darstellung der Ergebnisse	12
14. Darstellung der Ergebnisse	12
15. Darstellung der Ergebnisse	12
16. Darstellung der Ergebnisse	12
17. Darstellung der Ergebnisse	12
18. Darstellung der Ergebnisse	12
19. Darstellung der Ergebnisse	12
20. Darstellung der Ergebnisse	12

III

INHALTSVERZEICHNIS

EINLEITUNG

	Seite
I Zielsetzung der Abschlußprüfung	1
II Bedeutung der Untersuchung nach dem EWG-Vertrag	3
III Begrenzung des Themas und Plan der Arbeit	4

HAUPTTEIL

<u>Kapitel I</u>	Vergleichbarkeit der mit der aktienrechtlichen Kontrolle befaßten Personen	7
I	Unterscheidung der Berufsbezeichnungen	7
II	Stellung der Abschlußprüfer in der Gesellschaft in Abgrenzung zur Organisation der Verwaltung	8
	1. Kennzeichnung der Funktionen der Prüfer	9
	2. Delegation der Geschäftsführungsmacht des Verwaltungsrates auf besondere Organe	9
	3. Folgerungen aus der Anerkennung einer dualistischen Verwaltung für die Stellung der Prüfer	13
III	Geschichtliche Entwicklung des Prüfungswesens	14
	1. England	14
	2. Niederlande	16
	3. Frankreich	17
	4. Belgien	19
	5. Luxemburg	19
	6. Italien	20
<u>Kapitel II</u>	Bestellung und Abberufung der Prüfer	22
I	Bestellung der Prüfer	22
	1. Wahl durch die Hauptversammlung	22
	2. Bestellung durch eine andere Stelle	23
	a) durch das Gericht nach französischem und deutschem Recht	23
	b) durch den Board of Trade nach englischem Recht	23
	c) durch den "raad van commissarissen" nach niederländischem Recht	24

d) unter Mitwirkung des Staates nach italienischem Recht	24
3. Besondere Regelungen für die Bestimmung der ersten Prüfer einer Gesellschaft	25
4. Anzahl der Prüfer	25
a) grundsätzliche Regelung	25
b) Besonderheiten des französischen Rechts	25
c) Besonderheiten des italienischen Rechts	26
d) Zusammenschluß der belgischen, luxemburgischen und italienischen Prüfer zu einem Kollegium	26
II Fachliche und persönliche Anforderungen an die Prüfer	27
1. Fachliche Anforderungen	27
a) deutsches Recht	27
b) englisches Recht	27
c) niederländisches Recht	28
d) französisches und belgisches Recht	28
- sociétés faisant appel à l'épargne publique	
- commissaires agréés und commissaires-reviseurs	
e) italienisches Recht	30
f) Kritik der einzelnen Regelungen	31
2. Einzelprüfer und Prüfungsgesellschaften	33
3. Inkompatibilitäten	33
a) persönliche Unabhängigkeit	33
b) sachliche Unabhängigkeit	34
c) andere Gründe	35
d) Kritik der einzelnen Regelungen	36
III Prüfungsvertrag und Rechtstellung des Abschlußprüfers in der Gesellschaft	37
1. deutsches Recht	38
2. niederländisches Recht	38
3. englisches Recht	39
4. romanische Rechte	40
5. Zusammenfassung	42

	Seite
IV Abberufung der Prüfer	42
1. Dauer und normales Ende des Prüfungsamtes	42
2. Kündigung des Prüfungsauftrages durch den Prüfer	44
3. Kündigung durch die Gesellschaft	44
a) belgisches und luxemburgisches Recht	45
b) italienisches Recht	45
c) französisches Recht	45
d) niederländisches Recht	46
e) englisches Recht	47
f) deutsches Recht	48
g) Kritik	48
4. Neubesetzung des Prüfungsamtes nach Wegfall eines Prüfers	49
V Vergütung der Abschlußprüfer	50
VI Zusammenfassung zu Kapitel II	51
<u>Kapitel III</u> Ausbildung, Berufsorganisation und Disziplinarrecht der Wirtschaftsprüfer	54
I Frankreich	54
II Belgien	56
III Italien	57
IV Großbritannien	59
V Niederlande	60
VI Deutschland	61
VII Zusammenfassung und Kritik	63
<u>Kapitel IV</u> Aufgaben der Prüfer	65
I Gegenstand der Kontrolle	65
1. Deutsches Recht	65
2. Englisches Recht	66
3. Niederländisches Recht	67
4. Französisches Recht	67
5. Belgisches Recht	68
6. Luxemburgisches Recht	69
7. Italienisches Recht	69
a) Kontrolle der Verwaltung	70

	Seite
b) Gesetzmäßigkeitskontrolle	71
c) Rechnungskontrolle	72
8. Zusammenfassung	72
II Durchführung der Kontrolle	74
1. Zielsetzung der Rechnungskontrolle	74
a) Kontrolle der Bilanzvollständigkeit	75
b) Kontrolle der Bilanzklarheit	75
c) Kontrolle der Bilanzwahrheit	79
2. Umfang der Kontrolle - Totalprüfung und Prüfung in Stichproben	80
3. Zusammenarbeit mehrerer Prüfer; Verwendung von Prüfungsplänen	81
a) englische Praxis	81
b) Ausdruck des Kollegialprinzips nach den romanischen Rechten	82
4. Zeitpunkt der Kontrolle	83
Continuous Audit and Final Audit; .	
Permanenz der Kontrolltätigkeit in den romanischen Rechten	
5. Vorrechte der Prüfer bei der Kontrolle	85
a) Auskunfts- und Informationsrechte	85
b) Teilnahme an Hauptversammlungen	87
c) Unterstützung durch einen Experten im belgischen Recht	87
6. Zusammenfassung und Kritik	89
III Berichterstattung über das Prüfungsergebnis	89
1. Deutschland	90
2. Großbritannien	92
3. Niederlande	94
4. Frankreich	95
5. Belgien	97
6. Luxemburg	98
7. Italien	98
8. Zusammenfassung und Kritik	100
IV Geheimhaltungspflicht der Prüfer	101
V Sonderaufgaben der Prüfer nach den romanischen Rechten	102

	Seite
1. Sonderprüfungen der Commissaires aux comptes	102
a) Sonderberichte	103
b) Unterrichtung des Betriebsrates	104
2. Aufgaben mit Verwaltungscharakter	105
a) Einberufung der Hauptversammlung	105
b) Sonderpflichten der Sindaci	107
c) Mitwirkung der Commissaires im Conseil général	108
d) Anzeige von Straftaten durch die französischen Commissaires aux comptes	109
3. Kritik	109
VI Zusammenfassung zu Kapitel IV	110

Kapitel V Die Haftung der Prüfer 113

Allgemeines

<u>Abschnitt I</u>	Haftung gegenüber der Gesellschaft nach Vertrags- recht	113
I	Gesetzliche Grundlagen	113
	Verweisung auf das Mandatsrecht in den romanischen Rechten	
II	Allgemeine Haftungsvoraussetzungen im Vertrags- recht der romanischen Rechte	115
1.	Schuldprinzip	115
a)	im italienischen Recht	116
b)	in den anderen romanischen Rechten; Problematik der "obligations de moyens" und "obligations de résultat"	116
2.	Schuldformen	118
a)	dolose Pflichtverletzung	119
b)	Fahrlässigkeit; die Figur des "bonus pater familias" als Kriterium des Sorgfaltmaßstabes	119
c)	Rechtsprechung zum Sorgfaltmaßstab	120
III	Haftung im englischen Recht nach den Grundsätzen des "breach of contract"	121
1.	Haftung ohne Verschulden	121
2.	Sorgfaltmaßstab	122
3.	Beispiele der Rechtsprechung	123

	Seite
IV Die Haftung mehrerer Prüfer	124
1. Solidarhaftung	125
2. Haftung "in solidum"	126
3. Solidarhaftung der Prüfer mit den Verwaltern in den romanischen Rechten	127
V Zusammenfassung	127
<u>Abschnitt II</u> Geltendmachen des Sozialanspruches	128
I durch die Gesellschaft	128
II durch einzelne Aktionäre	130
1. Allgemeines	130
2. Unzulässigkeit nach deutschem, italienischem und englischem Recht	130
3. Die "action sociale exercée ut singuli" im französischen Recht	131
4. Stellungnahme des belgischen Rechts	134
III durch Gläubiger der Gesellschaft	135
1. Die "action oblique" im französischen Rechtskreis	135
2. Die Inanspruchnahme der Sindaci durch Gläubi- ger der Gesellschaft nach Art. 2394 Cod. civ. it.	136
3. Misfeasance proceedings nach englischem Recht	139
IV Zusammenfassung und Kritik	141
<u>Abschnitt III</u> Unmittelbarer Anspruch eines Aktionärs oder eines Dritten nach Deliktsrecht	142
I Allgemeines	142
II Gesetzliche Grundlagen	143
III Allgemeine Haftungsvoraussetzungen	146
1. nach den romanischen Rechten	146
2. nach englischem Recht	147
3. nach deutschem Recht	147
IV Schuldformen, insbesondere Haftung bei Fahrlässigkeit	148
1. Französisches Recht	149
2. Belgisches Recht	149
3. Italienisches Recht	150
4. Englisches Recht	151
5. Deutsches Recht	154
V Zusammenfassung	156
<u>Abschnitt IV</u> Strafrechtliche Haftung	158
SCHLUSSFOLGERUNGEN	160

EINLEITUNG

I Die Einführung der Pflichtprüfung der Jahresabschlüsse von Aktiengesellschaften durch unabhängige, sachverständige Wirtschaftsprüfer ¹⁾ als Garantie gegen eine schlechte und mißbräuchliche Verwaltung ²⁾ stellte die wichtigste Neuerung der Notverordnung vom 19. September 1931 ³⁾ dar ⁴⁾. Die Begleiterscheinungen der Weltwirtschaftskrise seit 1929 hatten eine Reform dringlich gemacht ⁵⁾.

Während die Abschlußprüfung nach der Aktiennovelle von 1931 noch als interne Angelegenheit der Gesellschaft und daher nicht zwingend erachtet wurde ⁶⁾, wird sie nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 ⁷⁾ unter der Vorstellung, daß "eine regelmäßige Pflichtprüfung der Rechnungsführung einer Gesellschaft im Interesse der Gesellschaft, ihrer Gläubiger und der Aktionäre liegt und damit der Erhaltung eines gesunden Aktienwesens überhaupt dient" ⁸⁾ zur Bedingung für die Feststellung des Jahresabschlusses ⁹⁾. Diese Grundkonzeption von der aktienrechtlichen Kontrolle als Voraussetzung für das gute Funktionieren des Aktienrechts ist im neuen Aktiengesetz vom

-
- 1) Als Beispiel dienten die in England mit den "chartered accountants" gemachten Erfahrungen; vgl. Ritter, § 135 Anm. 2.
 - 2) Schmidt-Meyer-Landrut, Einleitung, Seite 3; Hallstein, Seite 51.
 - 3) RGBl I, Seite 493.
 - 4) Da die erforderliche Zahl ausgebildeter und erfahrener Bilanzprüfer fehlte, wurden zunächst nur die größeren, später - bis 1934 - auch die kleineren Aktiengesellschaften der Pflichtprüfung unterworfen; vgl. Mellorowicz, Vorb. vor §§ 135-142.
 - 5) Zusammenbrüche der Nordwolle und FAVAG; vgl. Schmidt-Meyer-Landrut, Einleitung, Seite 3.
 - 6) Im Einvernehmen zwischen Verwaltung und Aktionären konnte der Jahresabschluß auch ohne Prüfung wirksam festgestellt werden; vgl. Mellorowicz, Vorb. vor §§ 135-142.
 - 7) RGBl, Seite 166.
 - 8) Amtliche Begründung zum Aktiengesetz 1937, 2. Abschnitt (Prüfung des Jahresabschlusses - §§ 135-144), abgedruckt bei P. Götze, Das alte und das neue Aktienrecht, Berlin, 1937.
 - 9) § 135 Abs. 1 AktG 1937

6. September 1965 ¹⁾ beibehalten ²⁾.

Die Abschlußprüfung soll sicherstellen, daß die Aktiengesellschaften ihre Verpflichtung zur gesetzlich und handelsüblich vorgeschriebenen Publizität erfüllen und der Jahresabschluß die tatsächliche Finanzlage der Gesellschaft richtig und unverfälscht wiedergibt ³⁾. Hieran sind die Gesellschaft selbst, ihre Aktionäre und Gläubiger sowie die Öffentlichkeit interessiert.

Die Pflichtprüfung bietet der Aktiengesellschaft weitgehenden Schutz vor einem schädigenden Verhalten ihrer Geschäftsführungs- und Verwaltungsorgane ⁴⁾. Sie entlastet den Aufsichtsrat von seinen Kontrollaufgaben nach § 171 AktG und schafft für den Vorstand die Voraussetzung dafür, daß der Jahresabschluß festgestellt und der Hauptversammlung vorgelegt werden kann ⁵⁾. Die Aktionäre als "wirtschaftliche Eigentümer" ⁶⁾ der Gesellschaft müssen auf die Beachtung der Publizitätsvorschriften vertrauen können. Weiter sind sie daran interessiert, daß nicht durch unzulässige Bildung stiller Reserven ihr Recht auf die Gewinnverwendung beeinträchtigt wird. Darüber hinaus ist eine genaue Kenntnis der Lage des Unternehmens für ihre Dispositionen bezüglich des Aktienbesitzes entscheidend. Die Abschlußprüfung ist ferner von großem Interesse für die Gläubiger der Gesellschaft, welchen der Bestätigungsvermerk die Richtigkeit der mit der Offenlegung erfolgten Auskunft über die Vermögenslage ihres Schuldners garantiert, und für jeden Dritten, der mit der Aktiengesellschaft in Geschäftsbeziehungen tritt, ihr Kredit gewährt oder ihre Aktien kaufen will ⁷⁾. Außerdem will die Allgemeinheit wegen der Bedeutung der Aktiengesellschaften für die gesamte Volkswirtschaft berechtigtermaßen Einblick in ihre Verhältnisse nehmen. Die Abschlußprüfung erfolgt daher auch im öffentlichen Interesse ⁸⁾.

1) BGBl I, Seite 1089

2) §§ 162 ff. AktG; vgl. die Allg. Begründung RegE und den Ausschlußbericht bei Kropff, Seite 13 ff. und Vorb. zu §§ 153-156, Seite 239.

3) Zur Bedeutung der Rechnungslegung vgl. Seite 76

4) vgl. Hallstein, Seite 51

5) §§ 162 Abs. 1 Satz 2, 172, 175 AktG

6) vgl. Kropff, Seite 184 ff.

7) Vgl. Mellerowicz, Vorb. vor §§ 135-142; Schlegelberger-Quass., Vorb. vor § 135; Teichmann-Köhler, § 131 Anm. 6

8) Godin-Wilhelmi, § 135 Anm. 4; Adler/Düring/Schmaltz, § 135 Anm. 2; Schlegelberger-Quass. vor § 135; Mellerowicz, Vorb. vor §§ 135-142.

II Einer vergleichenden Darstellung der aktienrechtlichen Kontrolle kommt zur Zeit der Bemühungen um eine europäische Einigung eine besondere Bedeutung zu.

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft haben sich in Artikel 100 des Vertrages vom 25. März 1957 verpflichtet, die für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlichen innerstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften anzugleichen. Für den gesellschaftsrechtlichen Bereich besteht das besondere Gebot des Artikels 54 III g ¹⁾, die "Schutzbestimmungen zu koordinieren, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften ²⁾ im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind...". Hierin liegt das zentrale Anliegen der Angleichung des Gesellschaftsrechts der EWG ³⁾. Nur wenn die gesellschaftsrechtlichen Schutzbestimmungen gleichwertig sind, d.h. etwa auf dem gleichen Niveau stehen ⁴⁾, können die bestehenden Beschränkungen für die wechselseitige Zulassung der Gesellschaften der Mitgliedstaaten beseitigt werden ⁵⁾. Gerade die Vorschriften über die Abschlußprüfung der Aktiengesellschaften dienen diesem Interesse des Schutzes der Aktionäre und der Allgemeinheit und fallen daher unter die Bestimmungen i. S. d. § 154 III g ⁶⁾.

In der am 9. März 1968 vom Rat der Europäischen Gemeinschaften verabschiedeten und inzwischen im Amtsblatt ⁷⁾ verkündeten ersten Richtlinie für Koordinierungen im Gesellschaftsrecht ⁸⁾ wird zu Fragen der aktien-

-
- 1) Art. 54 III g stellt insofern eine Spezialregelung gegenüber Art. 100 dar; vgl. Everling, Art. 100 Anm. 2
 - 2) Hierunter fallen gemäß Art. 58 II alle Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, Genossenschaften, Gesellschaften des Handelsrechts und des öffentlichen Rechts, die wirtschaftliche Zwecke verfolgen; vgl. Everling, Art. 58 Anm. 7.
 - 3) Bärmann in AcP 166, Seite 127.
 - 4) Everling, Art. 54 Anm. 10
 - 5) *ibid.*
 - 6) Bärmann in JZ 1959, Seite 436 und in AcP 166, Seite 117.
 - 7) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Jahrgang 1968, Heft Nr. L 65 vom 14. März d. J., Seite 8 ff.
 - 8) Erste Richtlinie des Rates vom 9. März 1968 zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften iSd Artikel 58 Absatz 2 des Vertrages im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten.

rechtlichen Kontrolle nur beiläufig Stellung genommen. In Abschnitt I "Offenlegung" ¹⁾ ist in Art. 2 Abs. 1 lit. g) der Richtlinie vorgeschrieben, daß sich die Pflicht zur Publizität u. a. auf die Angabe der Personalien derjenigen Personen erstrecken muß, die als Mitglieder eines gesetzlich vorgesehenen Gesellschaftsorgans an der Kontrolle der Gesellschaft teilnehmen. Nach Art. 2 Absatz 1 lit. f), Satz 1 besteht eine Pflicht zur Offenlegung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung; nach Satz 2 dieser Vorschrift sind in das Dokument, das die Bilanz enthält, "die Personalien derjenigen aufzunehmen, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften einen Bestätigungsvermerk zu der Bilanz zu erteilen haben." - Außer dieser Verpflichtung zur Publizität der Personalien der Abschlußprüfer sind nach den übrigen Bestimmungen der Richtlinie keine für das Thema dieser Arbeit interessanten Gesichtspunkte behandelt.

III Die vorliegende Untersuchung erstreckt sich auf die Darstellung der Aktienrechte der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft: Frankreich, Italien, Belgien, Luxemburg, die Niederlande und die Bundesrepublik Deutschland. Die Einbeziehung des englischen Rechts rechtfertigt sich aus der besonderen beispielhaften Bedeutung, die die englische Ordnung der Abschlußprüfung durch Auditors für die übrigen europäischen Rechte bei dem Aufbau einer eigenen aktienrechtlichen Kontrolle hatte und noch heute hat ²⁾.

1. Es soll nur die Kontrolle der Verwaltung durch das eigene, grundsätzlich von der Versammlung gewählte Kontrollorgan der Gesellschaft untersucht werden, die Kontrolle, die sich ausschließlich oder vorwiegend auf die Jahresrechnung erstreckt ³⁾ und deren Durchführung Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses ist ^{4) 5)}. Außer Betracht bleiben Kon-

1) Abschnitt II und III der 14 Artikel umfassenden Richtlinie betreffen die Fragen "Gültigkeit der von der Gesellschaft eingegangenen Verpflichtungen" und "Nichtigkeit der Gesellschaft".

2) Vgl. David, op. cit.

3) Vgl. hierüber im Hauptteil der Arbeit

4) Die Feststellung eines nicht geprüften Jahresabschlusses ist nach deutschem Recht nichtig gemäß §§ 162 Abs. 1, 256 Abs. 1 Ziff. 2 AktG; desgleichen nach franz. Recht nach § 34 Gesetz vom 24.7.1867. Auch nach engl. Recht ist die Prüfung obligatorisch; Diel, Seite 68; Pennington, Seite 468 f.; Feder, Seite 96. Nach belg. und ital. Recht sind die Vorschriften über die Rechnungsprüfung d'ordre public, deren Ver-

trollen der Aktiengesellschaft durch staatliche Behörden wie z.B. nach engl. Recht durch Inspektoren des Board of Trade bei Täuschungs- und Betrugsverdacht ¹⁾ und nach helgischem Recht durch die Commission Bancaire ²⁾. In die Untersuchung werden auch nicht Kontrollen einbezogen, die in besonderen Situationen der Gesellschaft erfolgen, wie Gründungsprüfungen ³⁾ und Sonderprüfungen ⁴⁾, sofern sie nicht den zu Abschlußprüfern bestellten Personen selbst übertragen sind ⁵⁾.

2. In einem ersten Abschnitt der Untersuchung soll dargestellt werden, welche Personen nach ihrer Stellung und Funktion in der Aktiengesellschaft dem deutschen Abschlußprüfer vergleichbar sind. Dabei wird der Versuch unternommen, mittels einer Abgrenzung der Kontrolle gegen die Verwaltung und insbesondere gegen den Teil der Verwaltung, dem Zweckmäßig-

Fortsetzung der Fußnoten 4) und 5) von Seite 4:

letzung die Nichtigkeit der entsprechenden Versammlungsbeschlüsse zur Folge hat, vgl. van Ommeslaghe, Seiten 129, 217; Art. 2379 Cod. civ. it.. Nur nach dem geltenden niederländischen Recht ist die Abschlußprüfung fakultativ; nach dem zukünftigen Recht soll sie für die meisten größeren Aktiengesellschaften obligatorisch werden; vgl. Groeneveld, Seite 173.

5) Vgl. näher in Kapitel IV.

- 1) Vgl. Sections 164 bis 175 Comp. Act 1948: Der Board of Trade (Handelsministerium) kann einen oder mehrere "inspectors" von Amts wegen - wenn der Verdacht besteht, daß Gläubiger der Gesellschaft getäuscht werden, und aus anderen Gründen - und auf Antrag einer Aktionärs-minderheit einsetzen; die Prüfung kann sich auf alle Angelegenheiten der Gesellschaft erstrecken. Vgl. im einzelnen: Pennington, Seite 456-458, Baumann, Seite 145.
- 2) Die Commission Bancaire, geschaffen durch königliche Verordnung Nr. 185 vom 9.8.1935, nimmt jede Gelegenheit einer genehmigungspflichtigen Neuemission wahr, von der betreffenden Gesellschaft einen eingehenden Jahresabschluß zu verlangen; Art. 26, 27 der genannten Verordnung, abgedruckt bei Dabin, Seite 136; vgl. Lutter, Die belg. AG, Seite 21; Dabin, Seite 13 f.
- 3) §§ 33 ff. AktG für das deutsche Recht; die franz. "Commissaires aux apports" haben die Bewertung der Sacheinlagen zu überprüfen und der (zweiten) Gründungsversammlung Bericht zu erstatten; vgl. van Ommeslaghe, Nr. 44
- 4) §§ 142 ff., 315 deutsches AktG.
- 5) So teilweise nach franz. und ital. Recht; vgl. Kapitel IV, Teil V.

keitskontrolle und Aufsichtsfunktionen übertragen sind, die Stellung der Prüfer in den romanischen Rechten zu präzisieren. Ein Überblick über die geschichtliche Entwicklung der aktienrechtlichen Kontrolle in den einzelnen Ländern zeigt wesentliche Ursachen der nationalen Besonderheiten auf.

Im folgenden werden die Regelungen der Ernennung und Abberufung der Prüfer untersucht. Die Darstellung der Berufsordnung und des Disziplinarrechts schließt sich an. Im Kapitel über die Aufgaben der Abschlußprüfer musste mit Rücksicht auf den Umfang der Arbeit darauf verzichtet werden, die Regelungen der Rechnungslegung im einzelnen vorzutragen. Der Schwerpunkt der Arbeit liegt in der Untersuchung der zivilrechtlichen Haftung der Prüfer. Hierbei wird eine dogmatische Vertiefung der in diesem Zusammenhang zu behandelnden Fragen angestrebt. Zugleich sollen die Unterschiede der verschiedenen Haftungssysteme durch eine weitreichende Berücksichtigung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung deutlich gemacht werden.

Die Regelungen der verschiedenen Rechte zur Abschlußprüfung werden überwiegend im sachlichen Zusammenhang unter Hervorhebung der nationalen Eigenarten dargestellt - in der Reihenfolge der einzelnen Länder nur dann, wenn es zur besseren Unterscheidung zweckmäßig erscheint. Die wesentlichen Unterschiede der Ordnungen auf dem Prüfungssektor werden innerhalb der einzelnen Abschnitte in kurzer Form zusammengefasst und kritisch gewürdigt. Die wichtigsten Folgerungen, die aus der vergleichenden Gegenüberstellung der europäischen Rechte gezogen werden können, bilden den Schluß der Arbeit.

Die Untersuchung der Abschlußprüfung erfolgt auf der Grundlage des geltenden Rechts, wie es in den einzelnen Aktiengesetzen ¹⁾, im Schrifttum und in der Rechtsprechung zum Ausdruck kommt. Daneben werden zur besseren Kenntnis der Rechtswirklichkeit zahlreiche Stellungnahmen der Praxis berücksichtigt, insbesondere Veröffentlichungen der Wirtschaftsprüfer in größeren Werken, Prüfungsarbeiten, Fachzeitschriften und anderen Unterlagen ²⁾.

1) Zur Gesetzessituation in Frankreich vgl. unter Kapitel I, Abschnitt III, 3., Seite 17f.

2) z.B. die zitierten Arbeiten von Arsidi, Bertrand-Pibrac, Cafaro, de Paula, Fain, Lanza, Moro Visconti, die Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer in UEC-Bericht 1961, im WP-Handbuch, etc.

HAUPTTEIL

KAPITEL I
Vergleichbarkeit
der mit der aktienrechtlichen Kontrolle
befaßten Personen

Bevor mit der Darstellung und Untersuchung der aktienrechtlichen Kontrolle begonnen werden kann, muss zunächst geklärt werden, welche Organe und Personen in den ausländischen Aktiengesellschaften den deutschen Abschlußprüfern nach ihrer Stellung und Funktion vergleichbar sind.

I UNTERSCHIEDUNG DER BERUFSBEZEICHNUNGEN

Eine erste Schwierigkeit ergibt sich aus der Vielzahl der verwendeten Bezeichnungen für Personen, die mit Prüfungsaufgaben betraut sind. So gibt es nach englischem Recht "auditors" und "chartered accountants" und nach niederländischem Recht neben den "commissarissen" ¹⁾ die "deskundigen", auch "accountants" genannt. Im französischen Aktienrecht erscheinen außer "commissaires aux comptes" besondere "commissaires agréés", ähnlich im belgischen Recht neben den "commissaires" die "commissaires-reviseurs". Die luxemburgischen "commissaires" können wie ihre belgischen Kollegen einen "expert" zu Rate ziehen ²⁾. Im italienischen Gesetz werden außer den "sindaci" die "revisori ufficiali dei conti" genannt.

Hierzu lassen sich auch ohne nähere Kenntnis der verschiedenen Aktienrechte einige Feststellungen treffen: Bei den englischen Accountants handelt es sich um den den deutschen Wirtschaftsprüfern vergleichbaren Berufsstand, unter dessen Mitgliedern der oder die Abschlußprüfer - auditors - auszuwählen sind. Die niederländischen Accountants (Deskundigen) treten hingegen unter dieser Berufsbezeichnung als Abschlußprüfer auf, während der

1) Art. 50 ff. WvK

2) Art. 65 Abs. 6 und 7 LCS; Art. 61 Abs. 4 lux. Ges. vom 10.8.1915

"raad van commissarissen" ¹⁾ eine Aufgabe erfüllt, die der des deutschen Aufsichtsrats sehr ähnlich ist ²⁾, und keineswegs mit dem Stand der belgischen und französischen Commissaires verglichen werden kann ³⁾. Bei den französischen Commissaires agréés und den belgischen Commissaires-reviseurs handelt es sich um Commissaires, die eine fachliche Vorbildung erfahren haben, jedoch die gleiche Tätigkeit ausüben wie die Commissaires aux comptes bzw. Commissaires ⁴⁾. Die gleiche Beurteilung gilt für das Verhältnis von Sindaci und Revisori ufficiali dei conti ⁵⁾. Für diese drei romanischen Rechte ⁶⁾ ist festgelegt, daß eine bestimmte Kategorie von Aktiengesellschaften einen Teil ihrer Commissaires oder Sindaci unter diesen Fachleuten auszuwählen hat ⁷⁾. - Die Experts im belgischen und luxemburgischen Recht sind Sachverständige im Rechnungswesen, die die Commissaires zu ihrer Unterstützung hinzuziehen können ⁸⁾.

II STELLUNG DER ABSCHLUSSPRÜFER IN DER GESELLSCHAFT IN ABGRENZUNG ZUR ORGANISATION DER VERWALTUNG

Von weit größerer Bedeutung als die terminologischen Fragen ist die verbreitete Unsicherheit über die Berechtigung eines Vergleichs der Auditors, Commissaires und Sindaci mit den deutschen Abschlußprüfern. Erfüllen diese im wesentlichen die gleiche Funktion wie die deutschen Prüfer, entspricht ihre Eingliederung in die Organisation der Aktiengesellschaft derjenigen der deutschen Regelung?

-
- 1) Seine Bestellung ist nicht obligatorisch, Art. 50 WvK, aber bei größeren Gesellschaften allgemein üblich; vgl. Jahr-Völlmar, Seite 27.
 - 2) Die Ursprünge der Aufsicht durch Commissarissen reichen bis ins 17. Jh. zurück; vgl. van Ommeslaghe, Nr. 138.
 - 3) Van der Heijden, van der Grinten, Nr. 274; van Ommeslaghe, Nr. 138; Jahr-Völlmar, Seite 27.
 - 4) mit geringen Unterschieden, vgl. Kapitel II und III
 - 5) *ibid.*
 - 6) Anders nach dem Recht Luxemburgs, wonach keine fachliche Vorbildung verlangt wird.
 - 7) Vgl. Kapitel II und III
 - 8) *ibid.*

1. Kennzeichnung der Funktionen der Prüfer

Die englischen Auditors und die niederländischen Accountants haben wie die deutschen Abschlußprüfer die rein fachliche Kontrolle der Rechnungsführung und des Jahresabschlusses zur Aufgabe ¹⁾. Die französischen Commissaires aux comptes sind beauftragt, die Bücher und Bestände der Gesellschaft sowie den Jahresabschluß zu kontrollieren ²⁾; ihre Tätigkeit erschöpft sich damit auch in einer reinen Finanzkontrolle ³⁾.

Den belgischen und luxemburgischen Commissaires hingegen ist ein "droit illimité de surveillance et de contrôle sur toutes les opérations de la société" zuerkannt ⁴⁾; dem italienischen Kollegium der Sindaci ist außer der Prüfung der Rechnungslegung zur Aufgabe gestellt "controllare l'amministrazione della società, vigilare sull'osservanza della legge..." ⁵⁾. Aus der Verwendung der Begriffe "surveillance" und "vigilanza" und mit Rücksicht auf die gesetzliche Regelung insgesamt wird vielfach geschlossen, daß es sich bei den belgischen und luxemburgischen Commissaires und den italienischen Sindaci um ein dem deutschen Aufsichtsrat verwandtes Aufsichtsorgan mit allgemeinen Überwachungsfunktionen und nicht um ein fachliches Kontrollorgan handelt ⁶⁾.

2. Delegation der Geschäftsführungsmacht des Verwaltungsrates auf besondere Organe.

Die verschiedenen Aufgaben der Commissaires und Sindaci mit ihren mannigfaltigen Rechten und Pflichten werden in dieser Untersuchung im einzelnen dargestellt. Dabei soll deutlich gemacht werden, daß sich ihre Tätigkeit im wesentlichen auf die Finanzkontrolle konzentriert. - Ungeachtet der im Kapitel über den Aufgabenbereich der Prüfer zu treffenden Feststellungen können aus einer vergleichenden Übersicht der Organisation der Verwaltung in den Aktiengesellschaften Schlußfolgerungen gezogen werden, die für eine Beschränkung der Funktionen der romanischen Commissaires und Sindaci auf eine reine Fach- und Gesetzmäßigkeitskontrolle sprechen. Denn "die Aus-

1) Sect. 162 Abs. 1 Comp. Act. 1948; Art. 42 a Abs. 1, 51 b Abs. 1 WvK.

2) Art. 32 Gesetz vom 24.7.1867; Art. 228 L. Soc.

3) Vgl. Kapitel IV.

4) Art. 65 LCS; Art. 62 lux. Gesetz vom 10.8.1915.

5) Art. 2403 Abs. 1 Cod. civ. it.

6) Vgl. z.B. Gieseke op. cit.; Henrich op. cit.; Lagarde in Vorwort zu Djian op. cit.

gestaltung der Aufsichts- und Kontrollorgane hängt ab von der Ausgestaltung der Geschäftsführung" ¹⁾.

Organ der allgemeinen Verwaltung ist nach den Aktienrechten Frankreichs, Belgiens ²⁾ und Italiens der Verwaltungsrat (conseil d'administration - consiglio d'amministrazione) ³⁾. Die Geschäftsführung ist jedoch kraft Gesetzes ⁴⁾ oder kraft gesetzlicher Ermächtigung ⁵⁾, von der regelmäßig Gebrauch gemacht wird ⁶⁾, besonderen Geschäftsführern übertragen.

Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan der französischen Aktiengesellschaft ist der "président-directeur général" ⁷⁾, der ungefähr die Funktion des deutschen Vorstands hat ⁸⁾. Zu seiner Unterstützung kann der Verwaltungsrat einen oder mehrere "directeurs généraux adjoints" bestellen ⁹⁾; der Präsident kann außerdem einen "administrateur-délégué" zu seinem Vertreter ernennen ¹⁰⁾. Das Recht der Geschäftsführung und die entsprechende Vertretungsmacht ¹¹⁾ werden nach belgischem Recht auf einen "administrateur-délégué" ¹²⁾,

-
- 1) Hallstein, Seite 308; vgl. allgemein Hamel-Lagarde in Nr. 666 ff.
 - 2) Entsprechend die Regelung im lux. Gesetz.
 - 3) Art. 1 franz. Gesetz vom 16.11.1940; Art. 54 LCS; Art. 2380 Cod. civ. it.; zur Organisation nach dem neuen franz. Gesetz vgl. unten, Seite 12
 - 4) so nach franz. Recht, Art. 2 Gesetz vom 16.11.1940; zum neuen franz. Gesetz vgl. Seite 12
 - 5) Vgl. van Ryn, Nr. 649; Frédéricq, Nr. 459; Gieseke, S. 88
 - 6) So nach belg. Recht, Art. 63 ff. LCS und nach ital. Recht, Art. 2381 Cod. civ. it.
 - 7) Vgl. hierzu Ripert, Nr. 1143, 1160, 1170; Hamel-Lagarde, Bd. 1, Nr. 652; van Ommeslaghe, Nr. 278
 - 8) Vgl. Bärmann in AcP 156, Seite 192.
 - 9) Gesetz vom 4.3.1943; vgl. Ripert, Nr. 1172; Hamel-Lagarde, Bd. 1 Nr. 554, van Ommeslaghe, Nr. 279.
 - 10) Art. 2 Gesetz vom 16.11.1940; aber nur zeitlich beschränkt, vgl. van Ommeslaghe, Nr. 279.
 - 11) Über die Möglichkeit des Auseinanderfallens von Geschäftsführung und Vertretungsmacht im ital. Recht vgl. van Ommeslaghe, Nr. 274 bis; im belgischen Recht vgl. Lutter, Die belg. AG, Seite 16.
 - 12) Art. 63 LCS.

nach italienischem Recht auf ein "comitato esecutivo" ¹⁾ oder auf einen "amministratore delegato" ²⁾ delegiert. Die Stellung dieser besonderen Geschäftsführer ist nicht eindeutig geklärt. Während dem französischen Präsidenten die Eigenschaft eines Organs der Gesellschaft beigemessen wird ³⁾, in dessen Aufgabenkern auch nicht durch Satzung eingegriffen werden kann ⁴⁾ und auch die belgischen "délégués" heute als Organ bezeichnet werden ⁵⁾, ist die Frage im italienischen Recht schwer zu beurteilen. Gegen die Annahme eines selbständigen Organcharakters des comitato esecutivo oder der amministratori delegati spricht, daß der Verwaltungsrat die den Geschäftsführern übertragenen Aufgaben jederzeit wieder an sich ziehen kann; es besteht insofern nach der rechtlichen Ausgestaltung eine "competenza concorrente" mit einer nachgeordneten Stellung der Geschäftsführer ⁶⁾. In praxi bedeutet die Delegation von Geschäftsführungsbefugnissen jedoch eine echte Einschränkung der Kompetenzen des Verwaltungsrates ⁷⁾, so daß die mit abgegrenzten Befugnissen versehenen besonderen Geschäftsführer als neues Verwaltungsorgan angesehen werden können ⁸⁾.

Der Umfang der Delegation ist unterschiedlich geregelt. Der Aufgabenbereich des französischen Président Directeur Général umfasst die Erledigung der nach dem Gesellschaftszweck üblichen Geschäfte ⁹⁾, der des belgischen "administrateur-délégué" nur die "gestion journalière" ¹⁰⁾, dem italienischen Comitato esecutivo oder dem Amministratore delegato können sehr weitreichende Befugnisse übertragen werden ¹¹⁾. In jedem Fall verbleiben

1) Bestehend aus Mitgliedern des Verwaltungsrats.

2) Art. 2381 Cod. civ. it.

3) Anerkannt seit dem Arrêt Motte, Cour de Cassation vom 4.6.1946 in JCP 1947, I, 3818; vgl. van Ommeslaghe, Nr. 278; Hamel-Lagarde, Bd. I, Nr. 652.

4) Van Ommeslaghe, Nr. 278; Ripert, Nr. 1170.

5) Van Ryn, Nr. 644; Lutter, Die belg. AG, Seite 16.

6) Frè, Art. 2381 Anm. 4; Ferri, Nr. 197; Minervini, Nr. 116; Ferrara, Nr. 213

7) Ferri, Nr. 197

8) Frè aaO, Ferri aaO

9) Van Ommeslaghe, Nr. 278

10) Art. 63 LCS; dieser Bereich wird aber oft überschritten; vgl. Lutter, Die belg. AG, Seite 16; van Ommeslaghe, Nr. 274, van Ryn, Nr. 593.

11) Van Ommeslaghe, Nr. 274 bis.

die wichtigen Entscheidungen in der Kompetenz des Verwaltungsrates, wie Fragen der Erhöhung oder Herabsetzung des Kapitals, Beurteilung bestimmter größerer Vorhaben und auch die Aufstellung der Jahresbilanz ¹⁾. Der Verwaltungsrat wird damit in seiner Zusammensetzung ²⁾ und seiner Funktion zu einem Überwachungsorgan ähnlich dem deutschen Aufsichtsrat, das zu Grundfragen der Geschäftspolitik Stellung nimmt, die Zweckmäßigkeit wichtiger Maßnahmen beurteilt und sich im übrigen auf die Beaufsichtigung der Geschäftsführung beschränkt ³⁾. Diese Feststellung gilt auch für das italienische Recht ⁴⁾, wonach die Amministratori haften, "se non hanno vigilato sul generale andamento della gestione..." ⁵⁾.

Die allgemeine Entwicklung zu einer dualistischen Verwaltung findet in dem neuen französischen Aktienrecht besonderen Ausdruck. Gemäß Art. 118 ff. Loi sur les sociétés commerciales vom 24. Juli 1966 ⁶⁾ kann durch Satzung anstelle eines Conseil d'administration mit einem Präsidenten als technischen Direktor ⁷⁾ die Einrichtung eines Direktoriums als geschäftsführendes Organ und eines Aufsichtsrats ("conseil de surveillance") als reines Überwachungsorgan vorgesehen werden ⁸⁾. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, so entspricht die Organisation der französischen Aktiengesellschaft der Ordnung der deutschen AG ⁹⁾.

Die Aufteilung der Verwaltung auf ein geschäftsführendes und auf ein überwachendes Organ besteht faktisch auch im englischen Recht. Der "Board of directors" einer Public Company bestellt üblicherweise einen oder mehrere Direktoren zu "managing directors" ¹⁰⁾. Sie erhalten bestimmte Aufgaben

-
- 1) Vgl. van Ommeslaghe, Nr. 272 ff; Frè, Art. 2392 Anm. 1
 - 2) So für das belg. Recht Lutter, Die belg. AG, Seite 15.
 - 3) Für das franz. Recht van Ommeslaghe, Nr. 278; Ripert, Nr. 1170, Djian, Nr. 215 ff; Lagarde in Vorwort zu Djian, op. cit.; für das belg. Recht Lutter, Die belg. AG, Seite 15; van Ommeslaghe, Nr. 274.
 - 4) Frè, Art. 2392 Anm. 3; Ferri, Nr. 197
 - 5) Art. 2392 Abs. 2 Cod. civ. it.
 - 6) Vgl. den geschichtlichen Überblick, Kapitel I, Teil III.
 - 7) Art. 89 ff, 98, 110, 115 L Soc.
 - 8) Vgl. Art. 128 L Soc.
 - 9) Eine ausführliche Darstellung der Verwaltung nach dem neuen franz. Aktienrecht kann im Rahmen dieser Untersuchung nicht erfolgen.
 - 10) Vgl. Art. 107-109 von Table A der Mustersatzung im ersten Anhang des Comp. Act von 1948.

übertragen, meist derart, daß der Board sich dieser Befugnisse begibt: "... to the exclusion of their own powers" ¹⁾. Die Managing Directors haben dann die Stellung eines selbständigen Organs ²⁾, das innerhalb der ihm nach der Satzung oder nach dem gewöhnlichen Geschäftsbereich ("usual authority") eingeräumten Zuständigkeit geschäftsführungs- und vertretungsbefugt ist ³⁾. Der Board erfüllt in diesem Fall die Aufgabe eines Aufsichtsorgans ⁴⁾.

3. Folgerungen aus der Anerkennung einer dualistischen Verwaltung für die Stellung der Prüfer

Damit ist festgestellt, daß in den Aktiengesellschaften aller Rechte, die untersucht werden sollen, eine dualistische Verwaltung besteht, sei es ausdrücklich kraft gesetzlicher Regelung ⁵⁾ oder faktisch nach der tatsächlich eingetretenen Entwicklung ⁶⁾. Es ist allgemein eine Tendenz zum deutschen System von Vorstand und Aufsichtsrat zu erkennen ⁷⁾. Die Überwachung und Zweckmäßigkeitskontrolle der "aktiven" Verwaltung obliegt den "passiven" Mitgliedern der Verwaltung ⁸⁾, die hierzu auf Grund ihrer Herkunft ⁹⁾, ihrer allgemeinen geschäftlichen Erfahrungen und ihrer Vertrautheit mit den besonderen Verhältnissen der Gesellschaft befähigt sind.

Es besteht kein Anlaß, daß die derart gekennzeichnete Aufsichtsfunktion zugleich von den Prüfern wahrgenommen wird; vielmehr liegt eine klare Unterscheidung der Kompetenzen im Interesse der Gesellschaft. Die Prüfer haben nach Herkunft und Ausbildung auch nicht die geschäftlichen Quali-

1) Art. 109 der Mustersatzung

2) Gower, Seite 131.

3) Gower, Seite 141 ff.; vgl. Baumann, Seite 113 ff.; van Ommeslaghe, Nr. 274

4) Van Ommeslaghe, *ibid.*

5) So nach deutschem, niederl. und - in eingeschränktem Maße - nach französischem Recht, insbesondere nach dem neuen Recht.

6) So nach den übrigen Rechten.

7) Bärmann in AcP 166, Seite 121.

8) Zur Darstellung der Begriffe von aktiver und passiver Verwaltung vgl. van Ommeslaghe, *op. cit.*, Teil II.

9) Vertreter der Banken, des Großkapitals; vgl. Lutter, Die belg. AG, Seite 15, 16.

fikationen, welche die Mitglieder des Aufsichtsorgans auszeichnen müssen. Ihre Tätigkeit wird sich daher zwangsläufig in einer fachlichen Gesetz- und Satzungskontrolle erschöpfen ¹⁾).

III GESCHICHTLICHE ENTWICKLUNG DES PRÜFUNGSWESENS

Einen ersten Eindruck von der Regelung des aktienrechtlichen Prüfungswesens in den Mitgliedstaaten der EWG und in Großbritannien vermittelt ein kurzer Überblick der geschichtlichen Entwicklung ²⁾.

1. England

Die englischen Auditors existierten bereits als berühmte, alte Institution, bevor die Aktiengesellschaft zur typischen kapitalistischen Unternehmensform im 19. Jahrhundert entwickelt wurde ³⁾. Bereits im frühen Mittelalter wurden die Kontenbücher öffentlich-rechtlicher Körperschaften, insbesondere auch der Krone "auditors" ⁴⁾ zur Kontrolle vorgelegt ⁵⁾; sie überprüften auch die Rechenschaften gewisser Beamter ⁶⁾. Ihre Fachkenntnisse und Ehrenhaftigkeit verhalfen ihnen zu allgemeiner Anerkennung ⁷⁾.

1) Vgl. in diesem Sinne Hallstein, Seite 307 ff., Djian, Nr. 265

2) Zum deutschen Recht vgl. in der Einleitung, Seite 1 f

3) Nach den alten Stadtverzeichnissen gab es
in Edinburgh bereits 1773 7 Accountants
in London 1820 44 "
 1840 107 "
 1870 464 "

vgl. Niehus in Wpg 1966, Seite 248.

4) Das Wort "auditor" kommt von lat. "audire" - hören; der auditor musste die Kontenbücher überprüfen und die mündlichen Erläuterungen hierzu anhören.

5) Feder, Seite 8 ff.

6) Diel, Seite 67.

7) Vgl. die Erwähnung der Auditors in alten Urkunden schon des 13. und 14. Jahrhunderts; zitiert bei Feder, Seite 8 und 9.

Bei Shakespeare im "Timon von Athen" findet sich die Stelle (2. Akt, 2. Szene);

"If you suspect my husbandry of falsehood
Call me before the exactest auditors,
And set me on the proof."

Die Entwicklung des Prüfungswesens in England wird auf die dortige eigenartige Konstruktion des Wirtschaftsrechts mit ihrer englischen Verhältnissen dienenden Aktiengesellschafts-Rechtsform ¹⁾ zurückgeführt, die schon früh auf Kontrollen Wert legen musste. ²⁾ Schon im Joint Stock Companies Registration Act von 1844 war vorgeschrieben, daß die jährlich aufzustellen- de Bilanz von einem Auditor zu überprüfen war ³⁾. Diese Verpflichtung zur internen Rechnungskontrolle wurde in den Companies Act von 1862, das erste große europäische Aktiengesetz ⁴⁾, nicht übernommen ⁵⁾. Erst durch den Comp. Act von 1900 wurde die Bilanzprüfung als Pflichtprüfung eingeführt ⁶⁾ und im Comp. (Consolidation) Act von 1908 die Aufgaben und Befugnisse des Auditors genauer umrissen ⁷⁾. Der Comp. Act von 1929 brachte hierzu keine wesentlichen Änderungen ⁸⁾. Während es nach dem Comp. Act 1929 noch möglich war, jede beliebige Person als Abschlußprüfer zu bestellen, verlangt nunmehr Sect. 161 Abs. 1 Comp. Act 1948 ⁹⁾,

- 1) Der deutschen Aktiengesellschaft entspricht die Public Company Limited by Shares, kurz P.C.; vgl. Trumpler, Seiten 5, 7 und ausführlich Baumann, Seite 18 ff, 20; Huemer in ÖJZ 1964, Seite 87 ff.
- 2) Vgl. Diel, Seite 67, 68; die Kontrolle des Geschäftsführungsorgans der Manager durch Auditors erfolgte einerseits für die Anteilseigner, andererseits für die Mitglieder des Board of directors, die vielfach an mehreren Unternehmen beteiligt waren.
- 3) Vgl. Feder, Seite 11; Diel, Seite 68.
- 4) Das Gesetz verwirklicht den Grundsatz der beschränkten Haftung und enthält die Abkehr vom Konzessionssystem der Aktiengesellschaft.
- 5) Über die Rechtsentwicklung bis 1862 vgl. Feder, Seite 12; van Ommeslaghe, Nr. 4.
- 6) In der Praxis war die Bilanzprüfung durch einen Auditor schon üblich geworden; die berühmte Entscheidung "London and General Bank" datiert von 1895; vgl. das Kapitel über die Haftung.
- 7) Vgl. Diel, Seite 69.
- 8) Birsel, Nr. 8.
- 9) Gesetz vom 30. Juni 1948; An act to consolidate the Companies Act, 1929, the Companies Act, 1947, and certain other enactments amending the first-mentioned Act. - Das Gesetz hat 462 Artikel (Sections) und 18 Durchführungsbestimmungen (Schedules).

daß ein Auditor unter den Mitgliedern der anerkannten Revisorenvereinigungen zu wählen ist ¹⁾.

2. Niederlande

Das wirtschaftliche Prüfungswesen entspricht in Entwicklung und Ergebnis dem englischen Beispiel. Das hohe Niveau des Berufsstandes ist allgemein anerkannt ²⁾. Die aktienrechtliche Abschlußprüfung ist erstmals im Gesetz vom 2. Juli 1928 (Wetboek van Koophandel - WvK) ³⁾, das der Aktiengesellschaft große Freiheit läßt, als fakultative Einrichtung vorgesehen ⁴⁾. Die liberale Regelung hat sich in der Vergangenheit bewährt, entspricht aber nicht mehr den Anforderungen der Gegenwart ⁵⁾. Die meisten großen Aktiengesellschaften lassen ihren Jahresabschluß überprüfen ⁶⁾, die Amsterdamer Börse ⁷⁾ fordert seit 1961 für die in Prospekte und Berichte aufgenommenen Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen den Bestätigungsvermerk eines Accountant ⁸⁾.

Durch einen Erlaß des niederländischen Justizministers wurde im April 1960 ein Ausschuß unter Vorsitz von Prof. Verdam gegründet, der die Reformbedürftigkeit des Gesellschaftsrechts unter besonderer Beachtung der Bereiche "Leitung", "Kontrolle" und "Publizität" untersuchen sollte ⁹⁾. Nach dem Verdam-Bericht vom 26.11.1964 werden alle "offenen" Aktiengesellschaften ¹⁰⁾ und Gesellschaften, deren Kapital 500 00. - hfl übersteigt, der aktienrechtlichen Pflichtprüfung unterworfen ¹¹⁾. Zur Abschlußprüfung können nur bestimmte, in eine Liste eingetragene "Registraraccountants" bestellt werden ¹²⁾.

1) Vgl. Kapitel II.

2) Koch, Seite 299; Groeneveld, Seite 174.

3) Über die früheren Handelsgesetze, die grundsätzlich dem franz. System entsprachen, vgl. van Ommeslaghe, Nr. 131.

4) Art. 42 a und 51 b WvK.

5) Groeneveld, Seite 169.

6) Laut einer kürzlich durchgeführten Untersuchung 84 % der 402 an der Börse notierten Unternehmen, vgl. Groeneveld, Seite 174.

7) Die "Vereniging voor den Effectenhandel".

8) Groeneveld, Seite 169.

9) Vgl. Groeneveld, Seite 169 ff.

10) D. h. solche Gesellschaften, deren Aktien an der Börse gehandelt werden.

11) Vgl. Groeneveld, Seite 173.

12) ibid.

3. Frankreich

Die Ursprünge des aktienrechtlichen Prüfungswesens in Frankreich finden sich im Gesetz über die Kommandit-Aktiengesellschaften vom 17. 7. 1856 ¹⁾, wonach der "conseil de surveillance" das Kassenwesen und die Buchführung der Gesellschaft zu überprüfen und in einem Bericht über die Inventare und den Gewinnverteilungsvorschlag Stellung zu nehmen hatte ²⁾. Die "commissaires aux comptes" werden erstmals im Handelsgesetz vom 23. 5. 1863, Art. 16-18, erwähnt ³⁾, dessen Bestimmungen im wesentlichen in das Aktiengesetz vom 24. Juli 1867, Art. 32-34, übernommen wurden ⁴⁾. Durch die Décrets-lois vom 8. 8. 1935, 30. 10. 1935 und 31. 8. 1937, deren Bestimmungen in das Gesetz vom 24. 7. 1867 eingefügt wurden, erfuhr das Recht der Commissaires aux comptes wichtige Änderungen ⁵⁾. Es können nur noch Personen zu Commissaires gewählt werden, die bestimmte persönliche und fachliche Eigenschaften aufweisen. Größere Gesellschaften, die den öffentlichen Kapitalmarkt in Anspruch nehmen ("sociétés faisant appel à l'épargne publique"), werden verpflichtet, zumindest einen ihrer Commissaires aus einer Liste fachlich vorgebildeter Prüfer zu wählen ⁶⁾.

Nach langjährigen Reformarbeiten ⁷⁾ wurde das Recht der Handelsgesellschaften durch das Gesetz vom 24. Juli 1966 - Loi sur les sociétés commer-

-
- 1) Die "sociétés en commandite par actions" wurden zu dieser Zeit als Gesellschaftsform den "sociétés anonymes" vorgezogen, deren Gründung von einer staatlichen Konzession abhängig war; vgl. van Ommeslaghe, Nr. 43.
 - 2) Dubrujeaud, Nr. 2
 - 3) Vgl. den Gesetzeswortlaut bei Dubrujeaud, Nr. 3.
 - 4) Dubrujeaud, Nr. 3
 - 5) Weitere Neuregelungen, die für die Stellung der Commissaires von Bedeutung sind, waren die Gesetze vom 16. 11. 1940 und vom 4. 3. 1943, vgl. van Ommeslaghe, Nr. 43.
 - 6) Vgl. Kapitel II
 - 7) Vgl. zur Entwicklung van Ommeslaghe, Nr. 43

ciales¹⁾ - neu geordnet²⁾. Das Recht der Aktiengesellschaft ist in Kapitel IV, Art. 70 ff. des Gesetzes geregelt, die aktienrechtliche Kontrolle im 6. Abschnitt des Kapitels IV, Art. 218 ff. Die gesetzliche Fassung folgt weitgehend dem Gesetzesentwurf Nr. 1003 vom 20.6.1964, dem sogenannten "Projet Foyer"³⁾. In Art. 219 des Gesetzes ist vorgeschrieben, daß alle Commissaires aux comptes in einer besonderen Liste geführt sein müssen, in die nur Fachleute im Rechnungswesen eingetragen werden. Aus den Übergangsvorschriften des Gesetzes, Art. 495 ff., ergibt sich indessen, daß die Regelung des Art. 219 nur stufenweise in Kraft tritt. Aktiengesellschaften "faisant publiquement appel à l'épargne" müssen mit Inkrafttreten des Gesetzes zumindest einen ihrer Commissaires aux comptes unter den auf der Liste geführten Fachleuten wählen; andere Gesellschaften, deren Kapital einen bestimmten Betrag übersteigt, erst nach 2 Jahren⁴⁾. Diese Verpflichtung gilt hinsichtlich sämtlicher Commissaires nach Ablauf von 2 Jahren für die erste Gruppe und nach Ablauf von 5 Jahren für die zweite Gruppe von Aktiengesellschaften⁵⁾. Nach Ablauf von 8 Jahren seit Inkrafttreten des Gesetzes, d.h. ab 1.2.1975 müssen alle Aktiengesellschaften sämtliche Commissaires aus den in Art. 219 genannten Listen wählen⁶⁾. Innerhalb dieser Übergangszeit dürfen Personen, die nicht auf der Liste stehen, nur dann zu Commissaires aux comptes bestimmt werden, wenn sie keine bestimmten Vorstrafen haben⁷⁾.

Das französische Recht wird auf der Grundlage des geltenden Rechts, des neuen Gesetzes über die Handelsgesellschaften vom 24.7.1966 dargestellt, das am 1.2.1967 in Kraft getreten ist⁸⁾. Hierbei werden die entsprechenden Vorschriften des Gesetzes vom 24.7.1867 stets in die Untersuchung einbezogen, da die Ordnung der aktienrechtlichen Kontrolle keine entscheidende

-
- 1) Gesetz Nr. 66-537, Journal Officiel de la R.F. vom 26.7.1966, Nr. 171, Seite 6402 ff.
 - 2) Die Gesetzessituation war unter der Geltung des Gesetzes vom 24.7.1867 mit inzwischen über 100 Novellen sehr unübersichtlich geworden; vgl. Bärmann, Willensbildung, Seite 5
 - 3) Projet de Loi, Nr. 1003 (1963/64)
 - 4) Art. 495 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 L Soc.
 - 5) Art. 495 Abs. 2 Ziff. 1 und 2 L Soc.
 - 6) Art. 495 Abs. 3 L Soc.
 - 7) Art. 496 L Soc.
 - 8) Art. 509 L Soc.

Änderung erfahren hat ¹⁾ und das alte Recht wegen der hierzu ergangenen Kommentierung und Rechtsprechung weiterhin von Interesse ist.

4. Belgien

Die Institution der belgischen Commissaires geht auf das Gesetz von 1873 zurück ²⁾, wodurch das nach dem Code de commerce von 1807 geltende Konzessions-System für Aktiengesellschaften beseitigt wurde. Die Commissaires mussten hiernach keinerlei Qualifikationen nachweisen ³⁾. Die bis zum Jahre 1935 ergangenen Reformgesetze ⁴⁾ wurden in der Arrêté royale vom 30.11.1935 neu verkündet und als "Titre IX" ("des Sociétés") in den belgischen Code de commerce eingeführt (sog. "Lois Coordonnées" - L.C.S.) ⁵⁾. Durch ein Gesetz vom 1.12.1953 wurde die allgemein als unzulänglich erkannte Regelung der Commissaires reformiert ⁶⁾, indem Gesellschaften, die sich Mittel am öffentlichen Kapitalmarkt beschaffen ⁷⁾, verpflichtet wurden, zumindest einen "commissaire-reviseur" zu bestellen, der unter den Mitgliedern des "Institut des reviseurs d'entreprises" ⁸⁾ zu wählen ist.

5. Luxemburg

Das luxemburgische Gesetz vom 10. August 1915 basiert auf dem belgischen Gesetz von 1873 unter Berücksichtigung der Reformgesetzgebung bis zum

-
- 1) Vgl. das Exposé des motifs bei Hamiaut, Seite 6; nähere Einzelheiten im Hauptteil der Arbeit.
 - 2) Das Gesetz von 1873 ist durch das engl. und franz. Recht beeinflusst; vgl. van Ommeslaghe, Nr. 60.
 - 3) Van Ommeslaghe, Nr. 70
 - 4) Zu erwähnen sind die Gesetze vom 22.5.1886 und vom 25.5.1913, die wesentliche Grundsätze der Gründungshaftung und der Publizität einführten. In verschiedenen königlichen Arrêtes von 1934 wurden bestimmte "causes d'incapacités" für Verwalter und Commissaires aufgezählt. Durch eine Arrêté royale vom 9.7.1935 wurde die Commission bancaire als Kontrollorgan für alle öffentlichen Emissionen geschaffen.
 - 5) Die seitdem ergangene Neuregelung wurde in die LCS eingefügt.
 - 6) Kritisiert wurde insbesondere ihre Abhängigkeit von der Verwaltung und ihre mangelnde Qualifikation; vgl. van Ommeslaghe, Nr. 70; Piret op. cit.
 - 7) "Societes faisant appel à l'épargne publique".
 - 8) Geschaffen durch Gesetz vom 22. Juli 1953.

25.5.1913 ¹⁾. Die Regelung der luxemburgischen Commissaires entspricht daher dem alten Rechtszustand in Belgien. Die belgische Reform der Rechtskontrolle durch Commissaires-Reviseurs wurde nicht übernommen.

6. Italien

Die Sindaci erscheinen zum ersten Mal als Name ²⁾ und Organ der Aktiengesellschaft ³⁾ bei den Gesetzesberatungen zum Codice di Commercio von 1882 ⁴⁾. Gemäß Art. 183-185 Codice di Commercio hatte die Hauptversammlung der Aktionäre 3 oder 5 Sindaci für ein Jahr zu wählen ⁵⁾; irgendwelche fachliche oder charakterliche Qualifikationen waren nicht gefordert ⁶⁾. Im Gegensatz zu der neuen Regelung nach dem Codice civile ⁷⁾ hatten die Sindaci nach dem Codice di Commercio neben der Gesetzmäßigkeitskontrolle auch eine allgemeine Aufsichtsfunktion ⁸⁾. Die Bilanz musste gemeinsam von Verwaltern und Sindaci aufgestellt werden ⁹⁾. Daneben hatten die Sindaci eine Vielzahl weiterer Aufgaben ¹⁰⁾. Die Regelung im Codice di Commercio von 1882 erwies sich als völlig unzulänglich ¹¹⁾. Durch das Decreto-Legge vom 24.7.1936, das in das Gesetz vom 3.4.1937 aufgenommen

1) Vgl. Frédéricq, Nr. 946.

2) Das Wort "sindaco"-Plural: "sindaci" kommt von sindacare = kontrollare, kontrollieren, überprüfen, und ist nicht zu verwechseln mit dem Homonym "sindaco" = Syndikus, Anwalt.

3) Zuvor, unter der Geltung des Codice di Commercio von 1865 erfolgte eine gewisse Gesetzmäßigkeitskontrolle der Aktiengesellschaften durch ein Ufficio Sindacato beim Finanzministerium; vgl. Moro Visconti, Seite 12; Lanza, Seite 710 ff.

4) Durch das Gesetz wird das System der staatlichen Konzession der Aktiengesellschaften aufgegeben.

5) Art. 183 Abs. 1 Cod. comm.

6) Vgl. Frè, Art. 2397-2402, Anm. 2; Càfaro, Seite 171

7) Art. 2403 Cod. civ. it; vgl. Kapitel I, Abschnitt I und II und Kapitel III, Abschnitt III.

8) Vgl. Art. 183 Cod. comm.: "sorvegliare sulle operazioni sociali"; Art. 184 Cod. comm.

9) ibid.

10) Vgl. im einzelnen Càfaro, Seite 12

11) Vgl. die schwere Kritik bei Lanza, Seite 712 mit weiteren Nachweisen; vgl. Masini, Seite 685 ff.; siehe näher im Kapitel II.

men wurde ¹⁾, wurde das Recht der Sindaci in wesentlichen Fragen geändert. Ähnlich der französischen Reform werden bestimmte Inkompatibilitäten festgelegt und die größeren Aktiengesellschaften verpflichtet, zumindest einen Teil ihrer Prüfer unter den fachlich vorgebildeten "revisori ufficiali dei conti" zu wählen. Die Vorschriften des Reformgesetzes sind in den Codice civile von 1942 übernommen worden ²⁾.

In Italien gibt es seit einigen Jahren Bestrebungen zur Reform des Aktienrechts. Eines der Hauptziele dieser Überlegungen ist eine Reorganisation des Collegio Sindacale ³⁾. Wenn auch einheitliche Vorstellungen hierüber noch nicht bestehen, dürfte doch feststehen, daß die Reform dahin geht, daß die Sindaci die Kontrollaufgaben, die sie bereits haben, wirklich erfüllen ⁴⁾.

1) Vgl. Moro Visconti, Seite 13.

2) Frè, Art. 2397-2402, Anm. 1

3) Henrich, in Die AG, 1964, Seite 175 ff.

4) Henrich, Die AG, 1964, Seite 176.

KAPITEL II

Bestellung und Abberufung der Prüfer

I BESTELLUNG DER PRÜFER

1. Wahl durch die Hauptversammlung

Der oder die Abschlußprüfer einer Aktiengesellschaft werden nach allen Rechten der EWG-Staaten und Großbritanniens im Regelfall durch die Hauptversammlung der Aktionäre gewählt ¹⁾. Die Kompetenz der Versammlung ist zwingenden Rechts und kann weder durch Satzungsbestimmung noch durch Versammlungsbeschluß auf die Verwaltung übertragen werden ²⁾. Dennoch entscheidet nach der Rechtswirklichkeit überwiegend die Verwaltung der Gesellschaft kraft ihres Einflusses auf die Aktionärsversammlung ³⁾ über die Bestellung der Prüfer ⁴⁾.

1) Für das franz. Recht: Art. 32 Abs. I Ges. 1867;

Art. 223 Abs. 1 L. Soc.

" " belg. " : Art. 64 LCS

" " lux. " : Art. 61 Ges. vom 10.8.1915

" " ital. " : Art. 2364 Abs. 2 Cod. civ. it.

" " engl. " : Sect. 159 Abs. 1 Comp. Act 1948

" " niederl." : § 42 a Abs. 1 WvK

" " deutsche" : § 163 AktG.

2) So für das franz. Recht: Ripert, Nr. 1284 ff.,

" " belg. " : Frédéricq, Bd. 5, Nr. 461,

" " niederl." : van der Heijden/van der Grinten, Nr. 293

" " deutsche" : Schlegelberger/Quass., § 136

Anm. 2.

3) Der oft zu völliger Beherrschung führt; vgl. Sola-Canizares, Seite 710; Lagarde in Vorwort zu Djian, op. cit.

4) Für die romanischen Rechte: Birsel, Nr. 11 bis; Djian, Nr. 45; Ferrara, Nr. 161; Brunetti, Nr. 655; Messina, Nr. 45; Graziani, Nr. 114;

für das deutsche Recht: Adler/Düring/Schmaltz, § 136 Anm. 1;
die Abschlußprüfer werden in praxi auf Vorschlag des Aufsichtsrates gewählt.

2. Bestellung durch eine andere Stelle

a) durch das Gericht nach französischem und deutschem Recht

Nur das französische Recht kennt eine Bestellung der Prüfer durch das Gericht, ähnlich der deutschen Regelung ¹⁾, wenn die Wahl durch die Hauptversammlung aus irgendwelchen Gründen unterblieben ist ²⁾. Der Präsident des zuständigen Handelsgerichts ernannt einen oder mehrere Prüfer der Gesellschaft auf Antrag solcher Personen, die ein berechtigtes Interesse haben: Aktionäre, Mitglieder des Verwaltungsrates sowie Gläubiger der Gesellschaft ³⁾. Es soll verhindert werden, daß sich die Verwaltung einer AG der Kontrolle dadurch entzieht, daß sie die Einberufung der Aktionärversammlung unterläßt und derart die Wahl eines Prüfers unmöglich macht ⁴⁾.

b) durch den "Board of Trade" in England

Anstelle einer gerichtlichen Bestellung ist nach englischem Recht die Bestellung eines Prüfers durch den "Board of Trade" für den Fall vorgesehen, daß die Wahl durch die Hauptversammlung unterblieben ist ^{5) 6)}. Die Gesellschaft und ihre "officers" ⁷⁾ sind verpflichtet, dem Board of Trade innerhalb einer Woche von der unterbliebenen Wahl eines Prüfers Mitteilung zu machen ⁸⁾.

1) § 163 Abs. 3 AktG.

2) Vgl. Art. 224 Abs. 3 L. Soc; Art. 32 Abs. 4 und 5 Ges. 1867; die gerichtliche Bestellung von Prüfern ist in den übrigen Ländern nicht vorgesehen.

3) Dubrujeaud, Nr. 38; nach Art. 224 Abs. 3 L. Soc. sind nur noch Aktionäre antragsberechtigt.

4) Solus, La Réforme, Seite 222; Birscl, Seite 34, 35.

5) Comp. Act. 1948, Sect. 159 III.

6) Hierin liegt keine staatliche Einflußnahme auf die innere Organisation der Gesellschaft; der Board of Trade handelt vielmehr im Interesse und als Vertreter der Aktionärversammlung; vgl. Feder, Seite 95.

7) Unter "officers" einer Public Company werden die leitenden Angestellten der Gesellschaft verstanden, die directors, der manager und der secretary; Sect. 455 Comp. Act 1948; vgl. Palmer, Seite 61; Feder, Seite 114.

8) Comp. Act. Sect. 159 IV

c) durch den Aufsichtsrat nach niederländischem Recht

Besteht in einer niederländischen Aktiengesellschaft ein Aufsichtsrat ("raad van commissarissen") ¹⁾, so kann dieser einen oder mehrere Accountants für Rechnung der AG bestellen, falls die Hauptversammlung ihr Wahlrecht nicht ausübt ²⁾. Die Kompetenz der Versammlung bleibt jedoch auch nach Bestellung eines Prüfers durch den Aufsichtsrat bestehen ³⁾, so daß es zu einem Nebeneinander von Prüfern mit einem Prüfungsauftrag verschiedener Organe kommen kann ⁴⁾. Die gesamte gesetzliche Regelung der Accountant-Wahl wird als unglücklich bezeichnet ⁵⁾. In der Praxis werden der oder die Prüfer überwiegend durch den Aufsichtsrat bestellt ⁶⁾.

d) unter Mitwirkung des Staates nach italienischem Recht

Nach einer besonderen Bestimmung des italienischen Gesetzes ⁷⁾ kann das Wahlrecht der Hauptversammlung ausnahmsweise ausgeschlossen sein, wenn durch Gesetz oder Satzung der Gesellschaft dem Staat oder einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft die Befugnis zur Bestellung eines oder mehrerer Sindaci eingeräumt ist, sei es, weil die öffentliche Hand an der Gesellschaft beteiligt ist ⁸⁾ oder aus anderen Gründen ⁹⁾. Die derart ernannten Prüfer sind den übrigen von der Versammlung gewählten Sindaci gleichgestellt ¹⁰⁾.

1) Der Aufsichtsrat ist nach niederländischem Recht nicht notwendiges, sondern nur fakultatives Organ der AG: Art 50 WvK; in praxi haben jedoch die meisten Aktiengesellschaften einen Aufsichtsrat; van der Esch, Seite 220.

2) Art. 51 b Abs. I WvK.

3) V.d.Heijden / v.d. Grinten, Seite 548; de Knol, Seite 294.

4) Es ist bestritten, ob der vom Aufsichtsrat bestellte Prüfer in diesem Fall entlassen werden muss - bejahend de Knol, verneinend v.d. Heijden / v.d. Grinten, ebenda.

5) De Knol, Seite 294.

6) Jura Europae, Niederl., 60.10, Seite 47.

7) Art. 2458, 2459 Cod. civ. it.

8) Art. 2458 Cod. civ. it.

9) Art. 2459 Cod. civ. it.

10) Art. 2458 Abs. 2 Cod. civ. it.

3. Besondere Regelungen für die Bestimmung der ersten Prüfer einer Gesellschaft

Die ersten Prüfer einer Aktiengesellschaft müssen nach italienischem Recht schon im Gründungsvertrag ¹⁾ und nach französischem Recht von der Gründungsversammlung der Aktionäre bestimmt werden ^{2) 3)}. Nach englischem Recht können die ersten Auditors jederzeit vor Zusammenkunft der ersten Hauptversammlung vom Board of Directors bestellt werden ⁴⁾. Nehmen die Direktoren dieses Recht nicht wahr, so geht es auf die Hauptversammlung über. Die von den Direktoren bestellten Prüfer können von der Hauptversammlung durch Beschluß abberufen und durch andere ersetzt werden ⁵⁾.

4. Anzahl der Prüfer

a) Grundsätzliche Regelung

In den meisten der behandelten Rechtsordnungen können wie nach deutschem Recht ⁶⁾ ein oder mehrere Prüfer gewählt werden ⁷⁾.

b) Besonderheiten des französischen Rechts

Nach dem neuen französischen Aktienrecht müssen Gesellschaften, die sich an den öffentlichen Kapitalmarkt wenden oder deren Kapital eine bestimmte Summe überschreitet, zumindest zwei Commissaires bestellen ⁸⁾. Dies ist schon nach dem alten Recht üblich gewesen ⁹⁾. Mehrere Prüfer können wie im deutschen Recht mit der Maßgabe gewählt werden, daß sie einzeln

1) Art. 2400 Abs. 1, 2335 Abs. 1 Ziff. 4 Cod. civ. it.

2) Art. 25 Gesetz vom 24. 7. 1867; die Bestellung gilt nur für 1 Jahr. Nach Art. 223, 79, 88 des neuen franz. Gesetzes müssen Gesellschaften, die sich nicht an den öffentlichen Kapitalmarkt wenden, die ersten Prüfer schon in der Satzung nennen; im übrigen verbleibt es bei der alten Regelung.

3) Im belg., luxemb. und niederl. Gesetz gibt es keine besonderen Bestimmungen; vgl. van Ryn, Nr. 661.

4) Sect. 159 Abs. 5 Comp. Act 1948.

5) Sect. 159 Abs. 5 Comp. Act 1948.

6) § 162 AktG.

7) Art. 218 Abs. 1 franz. L. Soc. und Art. 32 Abs. 1 Gesetz 1867; Art. 64 belg. LCS; Sect. 159 I Comp. Act 1948; Art. 42 a Abs. 1 WvK.

8) Art. 223 Abs. 3 L. Soc.

9) Ripert, Nr. 1291

oder gemeinsam tätig werden sollen ¹⁾; häufig wird auch festgelegt, daß ein zweiter Prüfer nur Ersatzmann sein soll ^{2) 3)}.

c) Besonderheiten des italienischen Rechts

Im italienischen Recht ist die Zahl der Prüfer gesetzlich geregelt. Eine Aktiengesellschaft muss je nach Bestimmung in der Satzung ⁴⁾ drei oder fünf Sindaci zuzüglich zwei Ersatzprüfer haben ⁵⁾. Diese Vielzahl der Prüfer erscheint unangebracht ⁶⁾; oft übt ein Teil der Prüfer die Tätigkeit nur pro forma aus ⁷⁾.

d) Zusammenschluß der belgischen, luxemburgischen und italienischen Prüfer zu je einem Kollegium

Die belgischen und luxemburgischen Commissaires und die italienischen Sindaci bilden notwendig je ein Kollegium ⁸⁾. Nach italienischem Recht ist bei der Wahl durch die Hauptversammlung ein Vorsitzender zu bestimmen ⁹⁾¹⁰⁾. Befinden sich unter den Sindaci ein oder mehrere "revisori ufficiali dei conti" ¹¹⁾ oder solche Prüfer, die von der öffentlichen Hand bestimmt sind ¹²⁾, so ist der Präsident aus diesem Personenkreis zu wählen ¹³⁾. Die Funktionen des Präsidenten sind gesetzlich nicht festgelegt. Es wird angenommen, daß

-
- 1) Nunmehr gesetzlich festgelegt: Art. 223 Abs. 2 L. Soc.
 - 2) Für das franz. Recht: Ripert, Nr. 1291; Birsel Nr. 11 bis;
" " deutsche " : Godin-Wilhelmi, § 136 Anm. II, 1.
 - 3) Über die Frage der Zusammenarbeit mehrerer Prüfer vgl. in Kapitel IV.
 - 4) Art. 2328 Abs. 1 Ziff. 10 Cod. civ. it.
 - 5) Art. 2397 Abs. 1 Cod. civ. it.
 - 6) Richtiger erscheint es, die Zahl der Prüfer nach der Größe des Unternehmens und dem Umfang der Prüfungstätigkeit festzusetzen; vgl. Arsidi, Seite 15.
 - 7) Arsidi, Seite 15.
 - 8) Art. 67 belg. LCS; Art. 64 lux. Gesetz von 1915; Art. 2397 Abs. 1 Cod. civ. it.
 - 9) Art. 2398 Cod. civ. it.; nach Căfaro, Seite 177, sollte er besser von den Sindaci selbst gewählt werden.
 - 10) Im belg. und lux. Gesetz nicht vorgesehen.
 - 11) Art. 2398 Cod. civ. it.; auf die Regelung der "revisori ufficiali" wird in Kapitel III eingegangen.
 - 12) Art. 2458, 2459 Cod. civ. it.; vgl. oben, Seite 24
 - 13) Art. 2398 bzw. 2460 Cod. civ. it.

er Vorsitzender und Sprecher des Kollegiums ist ¹⁾).

II FACHLICHE UND PERSÖNLICHE ANFORDERUNGEN AN DIE ABSCHLUSSPRÜFER

1. Fachliche Anforderungen

Ursprünglich konnten nach allen hier untersuchten Aktienrechten Personen ohne Rücksicht auf ihre individuellen Fähigkeiten und Kenntnisse als Prüfer gewählt werden. Dieser Rechtszustand besteht heute noch in Luxemburg. Nach den jetzt geltenden Rechten der übrigen romanischen Länder müssen bestimmte Aktiengesellschaften zumindest einen Teil ihrer Prüfer aus dem Kreis fachlich vorgebildeter Rechnungsprüfer wählen.

Nach deutschem und nach englischem Recht können nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer ²⁾ als Abschlußprüfer bestellt werden. Der Rechtszustand in den Niederlanden ist diesen beiden Rechten ähnlich.

a) deutsches Recht

Der Abschlußprüfer muß nach § 164 Absatz 1 AktG Wirtschaftsprüfer i. S. d. § 1 der Wirtschaftsprüferordnung vom 24. Juli 1961 sein ³⁾. Ein Hinweis auf die öffentliche Bestellung ist in § 164 AktG im Gegensatz zu § 137 AktG 1937 nicht mehr enthalten, doch setzt die Wirtschaftsprüferordnung die öffentliche Bestellung bei "Wirtschaftsprüfern" voraus. ⁴⁾

b) englisches Recht

Gemäß Comp. Act 1948 Sect. 161 Abs. I ⁵⁾ muß der Auditor einer Aktiengesellschaft Mitglied einer vom Board of Trade anerkannten, in Großbritannien errichteten Revisorenvereinigung sein. Als derartige Revisorenvereinigungen ("Bodies of Accountants") sind nur anerkannt ⁶⁾:

1) Frè Art. 2397-2402 Anm. 3, Seite 448; Căfaro, Seite 177.

2) oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften; vgl. hierüber weiter unten, Seite 33

3) BGBI I, 1049

4) § 1 WPO; zur berufsständigen Organisation nach der WPO vgl. unter Kapitel III

5) Im Comp. Act 1929 bestand noch keine derartige Bestimmung

6) Nach Palmer/Schmitthoff, Seite 615, Fußnote 1.

- a) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
- b) The Society of Incorporated Accountants and Auditors ¹⁾
- c) The Association of Certified and Corporated Accountants
- d) The Institute of Chartered Accountants of Scotland
- e) The Institute of Chartered Accountants of Ireland,

Ein Nichtmitglied dieser Vereinigungen darf nur dann zum Auditor gewählt werden, wenn der Board of Trade die Bestellung ausdrücklich genehmigt ²⁾.

c) niederländisches Recht

Mangels gesetzlicher Vorschriften können in niederländischen Aktiengesellschaften Prüfer ohne jede fachliche Vorbildung bestellt werden ³⁾. Die Accountants der meisten Gesellschaften werden in praxi jedoch unter den Mitgliedern der großen Prüfervereinigungen englischen Typs gewählt. Die beiden wichtigsten Vereinigungen sind das "Nederlands Institut van Accountants" (N.I.v.A.) und die "Vereniging van Academisch Gevormde Accountants" (V.A.G.A.) ⁴⁾.

d) französisches und belgisches Recht

Seit den gesetzlichen Reformen des Prüfungswesens im französischen und belgischen Aktienrecht ⁵⁾ besteht in beiden Ländern die Verpflichtung zur Wahl zumindest eines fachlich vorgebildeten Prüfers, wenn es sich um Aktiengesellschaften handelt, die sich zur Kapitalaufbringung an die Öffent-

1) Inzwischen mit a) vereinigt.

2) Comp. Act 1948 Sect. 161 I b; die Genehmigung kann gemäß dieser Vorschrift erfolgen, wenn der Prüfer eine ähnliche Ausbildung außerhalb Großbritanniens erlangt hat oder wenn er sich gleichwertige Kenntnisse während der Tätigkeit bei einem Auditor erworben hat, der Mitglied einer der genannten Revisorenvereinigungen ist, oder wenn er vor dem 6. August 1947 in Großbritannien als Accountant tätig war.

3) De Knol, Seite 299.

4) Über die innere Ordnung der Institute und über die Reformpläne vgl. Kapitel III.

5) Für Frankreich: Décrets-lois vom 8. August 1935 und vom 31. August 1937;
für Belgien: Gesetze vom 22. Juli 1953 und vom 1. Dezember 1953.

lichkeit wenden oder gewandt haben ^{1) 2)}. Eine zur Abgrenzung der beiden Typen von Aktiengesellschaften wichtige Definition dieser "sociétés faisant appel à l'épargne publique" findet sich im belgischen Gesetz ³⁾. Hiernach handelt es sich um solche Gesellschaften ⁴⁾,

deren Titel (Aktien, Schuldverschreibungen oder Genußscheine) bei einer öffentlichen Börse in Belgien eingeschrieben sind,

deren Titel zu irgendeinem Zeitpunkt von der Gesellschaft selbst oder mit ihrem Einverständnis öffentlich zur Zeichnung bzw. zum Kauf angeboten worden sind,

bei denen die Gründung oder Kapitalerhöhung durch eine öffentliche Zeichnung erfolgt ist.

Die Begriffsbestimmung im französischen Schrifttum und Rechtsprechung ⁵⁾ im neuen Gesetz ⁶⁾ stimmt im wesentlichen mit der belgischen gesetzlichen Definition überein.

-
- 1) Art. 33 Abs. III franz. Gesetz 1867; nunmehr Art. 219 L.Soc.; Art. 64 bis § 1 belg. L.C.
 - 2) Durch eine französische Verordnung vom 30.10.1935 wurden auch sämtliche sociétés d'assurance, de capitalisme et d'épargne verpflichtet, zumindest einen commissaire agréé zu bestellen; nach belg. Recht unterliegen gemäß Art. 64 bis § 2 LCS nicht der Kontrolle durch Commissaires-reviseurs die Banken, die von der Commission Bancaire beaufsichtigt werden, wie z.B. die Banque Nationale, die Société Nationale de Crédit à l'Industrie u. a.; vgl. van Ryn, Nr. 676.
 - 3) Art. 64 bis § 2 Abs. 3 L.C.; auch im neuen französischen Gesetz über die Gesellschaften, Art. 72 L.Soc.
 - 4) Nach Lutter, Die belgische AG, Seite 18
 - 5) Im einzelnen streitig, vgl. allgemein Djian, Nr. 77; es war insbesondere bestritten, ob gerade Gesellschaften der letzten Gruppe unter den Begriff fallen; dafür Solus, Réforme, Nr. 241; dagegen Djian, Nr. 77.
 - 6) Art. 72 L.Soc. lautet: "Sont réputées faire publiquement appel à l'épargne, les sociétés dont les titres sont inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs, à dater de cette inscription, ou qui, pour le placement des titres quels qu'ils soient, ont recours, soit à des banques, établissements financiers ou agents de change, soit à des procédés de publicité quelconque."

Hinsichtlich Bezeichnung und Organisation unterscheiden sich die besonderen Prüfer der beiden Länder. Die französischen "commissaires agréés" oder "commissaires inscrits" sind aus einer Liste zu wählen, die von einer besonderen Kommission beim nach dem Sitz der Gesellschaft zuständigen Cour d'appel geführt wird ¹⁾. In die Liste können grundsätzlich nur "experts-comptables" eingetragen werden, ein den deutschen Wirtschaftsprüfern vergleichbarer Berufsstand. Die commissaires agréés im Bezirk eines Cour d'appel sind obligatorisch Mitglieder eines dort gebildeten regionalen Berufsverbandes, der die Disziplinalgewalt ausübt ²⁾. Nach dem französischen Gesetz vom 26.7.1966 soll die berufliche Organisation der Commissaires aux comptes durch eine Verordnung geregelt werden ³⁾; hierin sollen insbesondere das Verfahren der Aufstellung, Änderung der Liste, die Aufnahmebedingungen, das Disziplinarrecht und die Ordnung besonderer Berufsverbände festgelegt werden ⁴⁾.

Die belgischen "commissaires-reviseurs" sind unter den Mitgliedern des erst 1953 geschaffenen "Institut des reviseurs d'entreprises" zu wählen ⁵⁾, ein nach seiner Zielsetzung dem deutschen "Institut der Wirtschaftsprüfer" vergleichbarer Berufsverband ⁶⁾. Weitere regionale Berufsverbände bestehen nicht.

e) italienisches Recht

Nach dem italienischen Recht wird seit den Reformen 1936/1937 ebenfalls eine für die Qualifikation der Sindaci wichtige Unterteilung der Aktiengesellschaften gemacht. Als Kriterium wurde abweichend von der französisch / belgischen Regelung nicht die Art und Weise der Kapitalaufbringung herangezogen, sondern die Höhe des Stammkapitals einer Aktiengesellschaft ⁷⁾. Gemäß Art. 2397 Cod. civ. it. ⁸⁾ müssen Aktiengesellschaften, die ein

1) Einzelheiten vgl. weiter unten, Seite 54 ff

2) Einzelheiten vgl. in Kapitel III.

3) Art. 219 Abs. 2 L. Soc.

4) Art. 219 Abs. 3 L. Soc.

5) Art. 64 bis § 1 LC

6) Einzelheiten vgl. in Kapitel III

7) Die Unterteilung ist klarer und einfacher als im franz. Recht.

8) Die Regelung ist von den Gesetzen vom 24.6.1936 und 3.4.1937 übernommen.

Stammkapital von wenigstens 50 Millionen Lire ¹⁾ aufweisen, zumindest ein Mitglied des Prüfungskollegiums und einen Ersatzmann aus einer Liste der amtlichen Rechnungsrevisoren ("Revisori ufficiali dei conti") wählen, wenn die durch Satzung festgelegte Zahl der Prüfer drei beträgt, bzw. zwei Vollmitglieder und einen Ersatzprüfer, wenn das Kollegium aus fünf Prüfern besteht. In diese beim Justizministerium zentral geführte Liste ("elenco") werden vorwiegend erfahrene "Dottori commercialisti" und "Ragionieri" eingetragen, die den französischen "expert-comptables" und "comptables-agrèés" vergleichbar sind ^{2) 3)}.

Bemerkenswert ist die Bestimmung des italienischen Rechts ⁴⁾, daß auch dann zumindest ein Vollmitglied und ein Ersatzmann des Prüfungskollegiums Fachleute im Rechnungswesen sein müssen, wenn das Gesellschaftskapital unter 50 Millionen Lire beträgt. Gemäß Art. 2397 Abs. 3 Cod. civ. it. sind dann diese Prüfer aus den gesetzlichen "albi professionali" zu wählen; hiermit sind die Berufsverzeichnisse der "Dottori commercialisti" und der "Ragionieri" gemeint ^{5), 6)}.

f) Kritik der einzelnen Regelungen

Nach dem Charakter der Abschlußprüfung als einer auf die Rechnungslegung konzentrierten Fachprüfung ergibt es sich als zwingende Notwendigkeit, daß die Kontrolle von qualifizierten Fachleuten durchgeführt wird. Dieser Forderung ist nach den deutschen und englischen Gesetzen und auch nach der niederländischen Praxis in klarer Weise Genüge geleistet.

Die hierzu in den romanischen Rechten getroffenen Regelungen erweisen sich hingegen als unzulänglich. Der in Frankreich und Italien bis zu den Reformgesetzen 1935/1937, in Belgien bis 1953 und in Luxemburg noch heute bestehende Rechtszustand, daß keinerlei fachliche Vorbildung für das Prüfungsamt vorausgesetzt war, wurde zwar allgemein als Mangel und

1) In der Zeit vor der Verkündung des Gesetzes vom 5.1.1950 betrug die Grenze nur 5 Millionen Lire.

2) Arsidi, Seite 36.

3) Einzelheiten zur Berufsorganisation vgl. in Kapitel III.

4) Art. 2397 Abs. 3 Cod. civ. it.

5) Frè, a. a. O., Art. 2397-2402, Anm. 2

6) Über die Qualifikation und Bedeutung dieser beiden Berufsgruppen vgl. in Kapitel III.

wesentliche Ursache für die Wirkungslosigkeit der aktienrechtlichen Kontrolle erkannt ¹⁾. Indem jedoch nur die größeren Gesellschaften über einer bestimmten Kapitalsumme ²⁾ oder die Gesellschaften "faisant publiquement appel à l'épargne" ³⁾ verpflichtet wurden, zumindest einen Teil ihrer Prüfer unter den Fachleuten zu wählen, konnten die genannten Mißstände nicht beseitigt werden; die Reformen gelten daher als mißglückt ⁴⁾. Nicht allein, daß auf die "Kontrolle" durch Nichtfachleute unter den Commissaires und Sindaci die ganze Fülle der schweren Kritik zum alten Recht weiterhin zutrifft ⁵⁾, bedeutet darüberhinaus ihre rechtliche Gleichstellung mit den Fachprüfern eine Gefährdung ihrer Tätigkeit. So können die Commissaires-Reviseurs und Revisori ufficiali dei conti nach dem im belgischen und italienischen Recht geltenden Kollegialprinzip durch die übrigen Prüfer majorisiert werden ⁶⁾. Die unbefriedigende Regelung, daß nur ein Teil der Commissaires und Sindaci unter den Fachleuten zu wählen ist, erklärt sich aus der Tatsache, daß es in den romanischen Ländern bisher nicht gelungen ist, die erforderliche Zahl von kompetenten und anerkannten Prüfern heranzubilden. Daher ist in dem neuen französischen Gesetz nicht festgelegt, daß von heute auf morgen nur Fachleute als Abschlußprüfer bestellt werden können; dieses Ziel wird vielmehr erst nach einer 8-jährigen Übergangszeit bis 1975 angestrebt ⁷⁾.

-
- 1) Vgl. hierzu in Kapitel I, Abschnitt III, Seite 14 ff
 - 2) So nach italienischem Recht; vgl. Seite 30 f
 - 3) So nach franz. und belg. Recht; vgl. Seite 28 f
die Einführung dieses unklaren Begriffes ist eine reine Zweckschöpfung,
vgl. Mercier, Seite 11.
 - 4) Für das franz. Recht: Heurteux, Nr. 562; Tunc, Seite 77;
Mercier, Seite 10: "...un replafrage"
" " belg. " : van Ryn, Nr. 657: "... une reforme manquée"
" " ital. " : Lanza, Seite 713; Masini, Seite 685 ff.
 - 5) Vgl. hierüber in Kapitel I, Seite 19, 21
 - 6) Eine gewisse Einschränkung dieser Gefahr mag in der Tatsache liegen,
daß die Fachprüfer nach italienischem Recht den Vorsitz im Kollegium
der Sindaci führen und nach belgischem Recht zur Vorlage eines Sonderberichts
berechtigt sind und derart ein "dissenting vote" zum Ausdruck bringen können;
vgl. Seite 26
 - 7) Art. 219, 495 ff. L. Soc; vgl. oben, Seite 18 f

2. Einzelprüfer und Prüfungsgesellschaften

Anders als nach deutschem Recht ¹⁾ sind nach den übrigen Rechten Prüfungsgesellschaften in Form einer juristischen Person mit Rücksicht auf die persönliche Verantwortlichkeit als Abschlußprüfer ausgeschlossen ^{2) 3)}. Wird die Abschlußprüfung von einer Personalgesellschaft durchgeführt ⁴⁾, so können sämtliche Gesellschafter als Prüfer bestellt werden oder auch nur ein einzelner Gesellschafter; die übrigen Gesellschafter werden dann als seine Gehilfen tätig ⁵⁾.

3. Inkompatibilitäten

In sämtlichen Aktienrechten der EWG-Staaten und Großbritanniens gibt es Vorschriften, nach denen bestimmte persönliche Eigenschaften und Verhältnisse von Prüfern als unvereinbar mit dem Amt eines Abschlußprüfers einer Aktiengesellschaft angesehen werden. Sie dienen übereinstimmend der Sicherung der persönlichen und sachlichen Unabhängigkeit der Prüfer gegenüber jedermann, insbesondere gegenüber der Verwaltung der zu kontrollierenden Gesellschaft; im übrigen sollen sie Ehrenhaftigkeit und Würde des Berufsstandes gewährleisten ⁶⁾.

a) Persönliche Unabhängigkeit

In den Rechten der romanischen Länder ⁷⁾ findet sich die gleichlautende Bestimmung, daß Verwandte oder Verschwägte bis zum 4. Grad von Mit-

1) § 164 Abs. 1 AktG

2) So für das franz. Recht: Art. 218 Abs. 2 LSoc; vgl. Hamiaut, Seite 193; Dubrujeaud, Nr. 61; Lisbonne, Nr. 41

" " ital. " : Moro Visconti, Seite 32

" " engl. " : Feder, Seite 93, Trumpler, Seite 107

nach niederländ. Auffassung: Jäckel, Seite 134

3) Nach deutschem Recht ist diesem Grundsatz dadurch Genüge geleistet, daß die Vorstandsmitglieder der Prüfungsgesellschaft gemäß § 28 WPO öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer sein müssen.

4) Zugelassen sind nach englischem Recht "partnership-firms" im Gegensatz zu "body-corporates"; vgl. Lohmann, Seite 232; Birscl, Nr. 56; Trumpler, Seite 107.

5) So für das engl. Recht: Jäckel, Seite 131 ff.

" " franz. " : Djian, Nr. 87

6) Vgl. zur Frage der Unabhängigkeit allgemein Djian, Nr. 61 ff.

7) Im englischen, niederländischen und deutschen Gesetz sind derartige Verbote nicht enthalten.

gliedern des Verwaltungsrates der zu prüfenden Gesellschaft als Prüfer ausgeschlossen sind ¹⁾. Das Verbot gilt nicht für die fachlich nicht vorgebildeten belgischen und luxemburgischen Commissaires, deren Unabhängigkeit erscheint daher sehr gefährdet ²⁾.

b) Sachliche Unabhängigkeit

Die Unabhängigkeit und Neutralität eines Prüfers ist gefährdet, wenn er in finanzieller, wirtschaftlicher Weise von der zu kontrollierenden Gesellschaft abhängig ist.

Entsprechend der deutschen Regelung ³⁾ gilt in allen Rechtsordnungen der Grundsatz, daß die Prüfer nicht Mitglieder der Verwaltung oder Angestellte der Gesellschaft sein dürfen. Im französischen und belgischen Gesetz ist dieses Verbot derart gefaßt, daß die Kommissare nicht in anderer Weise als in ihrer Kontrollfunktion in der Gesellschaft tätig sein können ⁴⁾. Nach Art. 2399 Cod. civ. it. ist ein dauerndes Arbeitsverhältnis das Kriterium für die sachliche Abhängigkeit. Nach englischem Gesetz ⁵⁾ sind vom Verbot der Kontrolltätigkeit "officers or servants" der Gesellschaft betroffen ⁶⁾. Nach niederländischer Standesmeinung kann ein Arbeitnehmer nicht zugleich Prüfer derselben Gesellschaft sein ⁷⁾. In einigen Rechten ist betont, daß das Verbot der Kontrolltätigkeit auch für solche Personen gilt, die bei Mitgliedern der Verwaltung selbst gegen Entgelt beschäftigt sind ⁸⁾.

-
- 1) Für die französischen commissaires ordinaires und commissaires agréés Art. 33 Abs. I Gesetz 1867; entsprechend Art. 220 Nr. 2 L. Soc.; für die belgischen commissaires-reviseurs Art. 64 quater Abs. 2 LCS; für die italienischen Sindaci Art. 2399 Cod. civ. it.
 - 2) Frédéricq, L'évolution, Seite 76.
 - 3) § 164 Abs. 2 AktG.
 - 4) Für das franz. Recht Art. 33 Abs. I Ziff. 2 Gesetz 1867; nunmehr detailliert geregelt in Art. 220 Nr. 1 und 4 L. Soc. Das neue Gesetz schließt in Art. 221 L. Soc. auch frühere Verwalter der Gesellschaft bis zu 5 Jahren seit ihrem Ausscheiden vom Amt des Prüfers aus; für das belg. Recht Art. 64 quater Abs. 2 LC.
 - 5) Comp. Act 1948, Sect. 161 Abs. II und III.
 - 6) "Servants" sind die unteren Angestellten.
 - 7) Janssens, WP 1953, Seite 303.
 - 8) Art. 33 Abs. 1 Ziff. 2 franz. Ges. 1867; entsprechend Art. 220 Nr. 4 L. Soc.; Comp. Act 1948 Sect. 161 II und III.

Eine gewisse Schwierigkeit bietet in allen Rechtsordnungen die Definition des Begriffes "Arbeitsverhältnis" ¹⁾. Im italienischen Gesetz ist hervorgehoben, daß eine dauernde Dienstleistung geschuldet sein muß ²⁾, wie die eines Angestellten, Buchhalters etc. ³⁾. Die Tätigkeit eines Sachverständigen, eines Rechts- oder Steuerberaters, der von der Gesellschaft von Mal zu Mal zu Rate gezogen wird, soll nach überwiegender Ansicht kein Hindernis bedeuten ⁴⁾.

Sehr ähnlich der deutschen Regelung ⁵⁾ erstreckt sich nach englischem Recht das Verbot der Prüfungstätigkeit auf solche Personen, die bei einer Gesellschaft beschäftigt sind, welche die zu kontrollierende Gesellschaft beherrscht oder von ihr abhängig ist oder Untergesellschaft der gleichen Holdinggesellschaft ist ⁶⁾. Im französischen und italienischen Recht bestehen entsprechende Vorschriften ⁷⁾ ⁸⁾. Auf die Frage, wann nach den verschiedenen Rechten eine Konzernabhängigkeit vorliegt, kann hier nicht näher eingegangen werden.

c) Andere Gründe

Auf dem Gedanken der Unwürdigkeit beruhen die einander entsprechenden Bestimmungen der verschiedenen Rechtsordnungen, wonach als Prüfer ausgeschlossen ist, wer infolge strafgerichtlicher Verurteilung die Fähigkeit

1) Vgl. Blind, Seite 123.

2) Art. 2399 Cod. civ. it.

3) Fré, Art. 2397 - 2402, Anm. 4, Seite 449; Arsidi, Seite 32.

4) Fré, a. a. O. und Arsidi, a. a. O. für das ital. Recht; Djian Nr. 67 für das franz. Recht; Adler-Düring, § 137 Anm. 21 für das deutsche Recht; zweifelnd für das belg. Recht; Colleye in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 1.

5) §§ 164 Abs. 2 Ziff. 2 und 3, 15 AktG;
hierzu ausführlich Mellorowicz, § 137, Anm. 5-7.

6) Comp. Act Sect. 161 II und III;
hierzu näher Lohmann, Seite 232.

7) Art. 33 franz. Gesetz 1867; entsprechend Art. 220 Nr. 3 L. Soc.;
vgl. Djian, Nr. 67; Art. 2399 iVm Art. 2359 Abs. II Cod. civ. it.

8) Den belgischen und luxemburgischen Gesetzen fehlen ähnliche Bestimmungen.

zur Bekleidung öffentlicher Ämter verloren hat ¹⁾. Außerdem können nach verschiedenen nationalen Einzelgesetzen und Verordnungen Angehörige bestimmter Berufe wegen ihres besonderen Charakters nicht als Abschlußprüfer zugelassen werden, so insbesondere Beamte ²⁾, ferner teilweise Parlamentarier und Notare ³⁾.

d) Kritik der einzelnen Regelungen

Die in den einzelnen Rechten zur Frage der sachlichen Unabhängigkeit getroffenen Regelungen entsprechen einander weitgehend und lassen sich auf das Prinzip zurückführen, daß der Abschlußprüfer nicht zugleich in einem abhängigen Arbeitsverhältnis mit der zu kontrollierenden Gesellschaft stehen soll. Es erscheint zunächst überraschend, daß in den romanischen Rechten im Gegensatz zu den deutschen, englischen und niederländischen Gesetzen detaillierte Vorschriften zum Schutz der persönlichen Unabhängigkeit ergangen sind. Der Grundsatz, daß Verwandte von Mitgliedern der Geschäftsführung als Abschlußprüfer in der gleichen Gesellschaft ausgeschlossen sind, bedarf nach deutscher Vorstellung keiner besonderen gesetzlichen Regelung.

Die für die romanischen Rechte getroffene Vorsorge ist indessen nach der geschichtlichen Entwicklung der aktienrechtlichen Kontrolle begründet. Die Commissaires und Sindaci sind in der Regel ein Gremium unfähiger, um das Wohlwollen der Verwalter bemühter Personen, die ihr Amt als Pfründe oder als Sprungbrett zu besser bezahlten Positionen betrachten ⁴⁾. Den Verwaltern kommt diese Einstellung entgegen; sie befürworten gewöhnlich die Wahl fachlich nicht vorgebildeter Personen, vorzugsweise ihrer Freunde und Ver-

-
- 1) Für das französische Recht: Art. 496 L. Soc.
 " " belgische " : Art. 4 Ziff. 3 eines Gesetzes vom 22. 7. 1953;
 " " italienische " : Art. 2382 i. V. m. Art. 2397 Cod. civ. it.;
 Nach deutschem Recht §§ 10 ff. WPO können derartige Personen nicht zum Berufsexamen zugelassen werden.
 - 2) Für das franz. Recht: vgl. Dubrujeaud, Nr. 63;
 " " belg. " : Art. 7 Gesetz vom 22. 7. 1953; vgl. Frédéricq, Nr. 461
 " " deutsche " : § 43 Abs. 2 und 3 WPO
 - 3) Nur für das französische Recht: Dubrujeaud, *ibid*.
 - 4) Mercier, Seite 9; van Ryn, *Réforme*, Seite 13; Lanza, Seite 713.

wandten: ¹⁾ Bei dieser verfehlten Mentalität ²⁾ können Verhältnisse entstehen, die eine wirksame Kontrolle unmöglich machen. Es wird ein derartiges Maß an Zusammenarbeit und Vertraulichkeit zwischen Prüfern und Verwaltern begünstigt, daß die Commissaires und Sindaci als inkompetentes und überflüssiges Anhängsel der Verwaltung erscheinen ³⁾. Ob diese durchaus negative Einstellung gegenüber dem aktienrechtlichen Prüfungswesen in naher Zukunft eine entscheidende Änderung erfahren wird, erscheint recht zweifelhaft. Sicherlich reichen gesetzliche Reformen, wie z.B. das neue französische Gesetz über die Handelsgesellschaften, nicht aus. Erforderlich ist vielmehr eine grundsätzliche Abkehr von der bisher verbreiteten Einschätzung von Wert und Bedeutung der aktienrechtlichen Kontrolle.

III. PRÜFUNGSVERTRAG UND RECHTSSTELLUNG DES ABSCHLUSS-PRÜFERS IN DER GESELLSCHAFT

Von besonderem Interesse ist die Frage, welche rechtlichen Beziehungen den Abschlußprüfer nach seiner Wahl bzw. Bestellung mit der Gesellschaft verbinden, d.h. die Rechtsnatur seines Prüfungsvertrages und die Beurteilung seiner Stellung in der Organisation der Gesellschaft.

1) Für das franz. Recht: Mercier, Seite 9

" " belg. " : Frédéricq, *L'évolution...*, Seite 76

" " ital. " : Moro Visconti, Seite 9.

Weder in den "sociétés faisant appel à l'épargne publique", noch in den kleineren französischen Aktiengesellschaften finden sich die Experts-Comptables unter den Commissaires aux comptes in der Überzahl; vgl. die Veröffentlichung des "Ordre" 1962 und Pfeiffer in *Wpg* 1965, Seite 40.

2) Heurteux, Nr. 562: "... des habitudes un peu mesquines".

3) Lanza, Seite 713; van Ryn, *Réforme*, Seite 13, Moro Visconti, Seite 10.

Die Unzufriedenheit der französischen Experts-Comptables mit dem Zustand des Prüfungswesens in Frankreich kommt in einer Untersuchung zum Ausdruck, die auf dem 7. Kongreß ihres Berufsverbandes angestellt wurde: Nur 16 % der Befragten sind der Ansicht, daß das Prüfungsamt der Commissaires aux comptes in den franz. Aktiengesellschaften tatsächlich der gesetzlichen Regelung gerecht wird, 72 % äußern sich negativ; vgl. Arsidi, Seite 136.

1. deutsches Recht

Bei dem Prüfungsvertrag zwischen Abschlußprüfer und Gesellschaft handelt es sich nach heute einhelliger Meinung um einen Werkvertrag, der eine Geschäftsbesorgung, die Erstattung des Prüfungsberichts, zum Gegenstand hat (§§ 675, 631 ff. BGB) ¹⁾. Der Vertrag kommt durch die Annahme des vom Vorstand erteilten Prüfungsauftrags durch den gewählten Abschlußprüfer zustande ²⁾; will der Prüfer den Auftrag nicht annehmen, so muß er dies der Gesellschaft unverzüglich anzeigen ³⁾ ⁴⁾. Der Abschlußprüfer übt seine Tätigkeit in eigener Verantwortung und unabhängig von Vorstand, Aufsichtsrat und Hauptversammlung aus; er ist in die Organisation der Gesellschaft eingegliedert ⁵⁾. Er ist daher nach einhelliger Meinung ein sachverständiges Prüfungsorgan der Gesellschaft, das jedoch keine Vertretungsmacht hat und die Gesellschaft nicht nach § 31 BGB haftbar machen kann ⁶⁾.

2. niederländisches Recht

Der accountant oder deskundige einer niederländischen Aktiengesellschaft wird wie nach deutscher Auffassung als ein - allerdings fakultatives - Kontrollorgan angesehen, dessen Funktionen gesetzlich bestimmt sind ⁷⁾. Da er Weisungen der Geschäftsführung nicht unterworfen ist, erklärt sich das ihn mit der Gesellschaft verbindende Rechtsverhältnis nicht als gewöhnlicher Arbeitsvertrag, sondern als Dienstvertrag sui generis, als "overeenkomst tot het verrichten van enkele diensten" i. S. d. Art. 1637 des Zivilgesetz-

- 1) Adler-Düring-Schmaltz § 136, Anm. 4; Mellerowicz § 136 Anm. 9; Baumbach-Hueck 13. Aufl. § 163, Anm. 3
- 2) §§ 163 Abs. 1 Satz 3 AktG, 145, 151 BGB
- 3) § 51 WPO
- 4) Wird der Prüfer nach § 163 Abs. 3 AktG vom Gericht bestellt, so kommt der Bestellung die gleiche Wirkung zu, die sonst die Wahl und der Vertragsabschluß mit dem Prüfer zusammen haben, d. h. durch die Annahme des Prüfers kommt das gen. Rechtsverhältnis mit der Gesellschaft zustande; vgl. Godin-Wilhelmi, § 136, Anm. 14
- 5) BGH v. 15.12.1954 in Wpg 1955, 138 ff., 140
- 6) BGH aaO mit Anm. Girgensohn ebenda; Adler-Düring-Schmaltz § 137 Anm. 2; Baumbach-Hueck 13. Aufl., § 163 Anm. 4
- 7) van der Esch, Seite 219

buches ^{1) 2)}, der nach den anerkannten Grundsätzen des Berufsstandes ergänzt wird ³⁾.

3. Englisches Recht

Es ist bereits dargelegt worden ⁴⁾, daß sich die Auffassung von der Organisation der Public Company im englischen Schrifttum gewandelt hat. Die managing directors werden nicht mehr als "agents" der Gesellschaft, sondern wie die Hauptversammlung der Aktionäre als "primary organs" angesehen, als Organe, durch die die Gesellschaft handelt ⁵⁾. Folgt man dieser modernen, vom kontinentalen, insbesondere deutschen Recht beeinflussten Lehre ⁶⁾, so können auch die mit eigenständigen, gesetzlich geregelten Aufgaben betrauten auditors als eine selbständige Institution mit Organcharakter verstanden werden ⁷⁾. Jedenfalls sind die auditors keine "agents", die für einen anderen, den Geschäftsherrn, rechtliche Beziehungen mit einem Dritten herstellen ⁸⁾. Der die auditors mit der Gesellschaft verbindende Vertrag hat vielmehr vorwiegend die Verrichtung tatsächlicher Dienste zum Gegenstand und fällt daher unter den Begriff des "contract of work and labour" ⁹⁾. Die

1) de Knol, Seite 300; v.d. Heijden-v.d. Grinten, Nr. 296

2) Art. 1637 B.W. lautet: Behalve de overeenkomsten tot het verrichten van enkele diensten, welke door de aan dezelve eigene bepalingen en bedongene voorwaarden, en bij gebreke van deze door het gebruik, worden regeerd, bestaan er twee soorten van overeenkomsten, waarbij de eene partij zich verbindet, voor de andere teegen belooning arbeid te verrichten; de arbeidsovereenkomst en de aanneming van werk.

3) de Knol aaO

4) Vgl. oben, Seite 12 f

5) Gower, Seite 127, 134, 135

6) Vgl. Gower, Seite 135

7) Diel, Seite 140; Feder, Seite 13; Rosendorff, Seite 7

8) Palmer, Seite 616; zum Recht der "agency" vgl. Anson-Brierly, Seite 387 ff.

9) Feder, Seite 111, 179; so auch nach engl. Auffassung der Vertrag zwischen Arzt und Patient.

Vertragspflichten im einzelnen ergeben sich im Fall des regulären audit ¹⁾ unmittelbar aus dem Gesetz und ergänzend aus den besonderen berufsständischen Anforderungen ²⁾.

4. romanische Rechte

Die Frage der Rechtsstellung der Commissaires und Sindaci ist im Schrifttum und in der Rechtsprechung der romanischen Rechte umstritten. Die klassische Lehre erachtet die Prüfer als Mandatare der Gesellschaft ³⁾. Sie kann sich hierbei auf die Fassung der Gesetze stützen: so ist der Aufgabenkreis der französischen Commissaires aux comptes in Art. 32 des alten Gesetzes von 1867 derart umschrieben: "... ils ont mandat de vérifier les livres, la caisse...", in den belgischen und luxemburgischen Gesetzen wird wiederholt auf das Mandatsrecht Bezug genommen ⁴⁾, nach Art. 2407 des ital. Codice civile haften die Sindaci "con la diligenza del mandatario", ähnlich die Commissaires nach Art. 43 des alten franz. Gesetzes ⁵⁾, nach Art. 65 Abs. 5, 62 Abs. 1 belg. LCS und Art. 59 luxemb. Gesetz. Mit der Auffassung vom Mandat läßt sich jedoch schwer vereinbaren, daß Art und Weise der Bestellung, Dauer des Amtes sowie Aufgaben der Prüfer gesetzlich genau festgelegt sind ⁶⁾ und nicht der freien Parteivereinbarung unterliegen, daß der Prüfer nicht Rechtshandlungen (des actes juridiques) ⁷⁾, sondern

- 1) d.h. der gesetzlichen Abschlußprüfung nach dem Comp. Act 1948 und nicht im Fall der durch besonderen Vertrag zu regelnden Bestellung eines Accountant zwecks Aufstellung und Prüfung der Gesellschaftskonten; vgl. hierzu de Paula, Seite 16 ff.
- 2) Gower, Seite 405; Pennington, Seite 471
- 3) für das franz. Recht insbes. Granger, La nature juridique des rapports entre Actionnaires et Commissaires, Reims 1951, ausführlich dargestellt und kritisch kommentiert von Giverdon, Seite 175 ff.; vgl. weiter Solus, Réforme, Nr. 253; Dubrujeaud, Nr. 12; Cour de Cass. 26-6-1943, JCP 1943, II, 2407 mit Anm. Bastian; für das ital. Recht vgl. Lanza, Seite 723 f.
- 4) Art. 64 Abs. 3, 64 bis Abs. 2, 64 ter Abs. 1 LCS; Art. 61 luxemburgisches Gesetz
- 5) "l'étendue et les effets de la responsabilité... sont déterminés d'après les règles générales du mandat".
- 6) vgl. in Kap. III der Arbeit
- 7) Art. 1984 Cc: "le mandat ou procuration est l'acte par lequel une personne donne à une autre personne le pouvoir de faire quelque chose pour le mandant et en son nom."

vorwiegend auf tatsächlichem Gebiet liegende Prüfungsaufgaben durchführt, daß er sein Amt nicht unentgeltlich ¹⁾, sondern gegen eine Vergütung ausübt. Es wird daher auch von Vertretern der Mandats-theorie anerkannt, daß zumindest ein Mandat in besonderer Form und Ausgestaltung vorliegt ²⁾.

Überwiegend wird nunmehr die Auffassung vertreten, die Commissaires und Sindaci seien wie der Verwaltungsrat und die Generalversammlung ein Organ der Gesellschaft, das eine gesetzlich auferlegte Aufgabe erfülle ³⁾. Diese Theorie vom institutionellen Charakter des Prüfungsamtes sieht in dem Gesetzeswortlaut, insbesondere auf dem Gebiet der Haftung, kein Hindernis; Die Verweisung auf das Mandatsrecht mangels einer umfassenden eigenen Regelung bedeute nicht, daß die Tätigkeit eines Prüfers ihrer Natur nach derjenigen eines Mandatars gleichkomme ⁴⁾. Im neuen französischen Gesetz über die Handelsgesellschaften wird im Kapitel "Contrôle des sociétés anonymes" überhaupt nicht mehr auf das Mandatsrecht Bezug genommen, sondern das Recht der Commissaires aux comptes eigenständig geregelt. Die Aktiengesellschaft wird als eine Institution verstanden, "dans laquelle les Commissaires aux comptes exercent en quelque sorte une mission légale de surveillance ayant presque un caractère d'ordre public" ⁵⁾.

Wenn demnach hiermit die moderne Auffassung von der Organeigenschaft der Commissaires gesetzlich sanktioniert ist ⁶⁾ und auch die italienischen Sindaci nach völlig herrschender Meinung als Kontrollorgan angesehen

1) Art. 1986 Cc: le mandat est gratuit s'il n'y a convention contraire.

2) Giverdon, Seite 180 bis 183: "un mandat-fonction";
Dubrujeaud, Nr. 13, 14: "un mandat légal"

3) für das franz. Recht insb. Ripert, Nr. 1178; Escarra, Nr. 819; Ordre,
Seite 11; Djian, Nr. 15, 255

" " belg. " Dabin, Seite 35

" " ital. " Ferri, Nr. 210, Frè, Art. 2397-2402 Anm. 1,
Art. 2407 a.E.

4) Frè, Art. 2407, Anm. a.E.; Noirel in Arrêts..., Seite 263; Trouillat,
Seite 468

5) H. Launais et A. Bokobza in Gazette du Palais, 1965, Halbband 1,
Doctrine, Seite 13

6) vgl. Trouillat, Seite 273

werden ¹⁾, so kann entsprechend der deutschen Vorstellung zwischen der Rechtsstellung der Prüfer in der Gesellschaft als einem selbständigen Kontrollorgan und dem Anstellungsvertrag unterschieden werden, der zwischen Prüfern und Gesellschaft besteht ²⁾. - Bei dem Prüfungsvertrag handelt es sich nach französischer Auffassung um einen Werkvertrag (*contrat de louage d'ouvrage*) ³⁾, nach italienischer Ansicht um einen Arbeitsvertrag im weiteren Sinne (*contratto di lavoro in senso lato*) ⁴⁾.

5. Zusammenfassung

Es hat sich gezeigt, daß sich in allen Rechten die Ansicht vom institutionellen Charakter des Prüfungsamtes durchgesetzt hat. Die Prüfer werden als selbständiges, in die Organisation der Gesellschaft eingegliedertes Kontrollorgan erachtet, dessen Aufgaben und Befugnisse durch Gesetz und Berufsauffassung geregelt sind.

Der Vertrag zwischen Prüfern und Gesellschaft wird überwiegend als Dienstvertrag qualifiziert, da auf die Prüfungstätigkeit insgesamt abgestellt wird ⁵⁾. Nach anderer Meinung steht das Ergebnis der Rechnungskontrolle, die Erstattung des Prüfungsberichts, im Vordergrund; der Prüfungsvertrag wird daher als Werkvertrag angesehen ⁶⁾.

IV ABBERUFUNG DER PRÜFER

1. Dauer und normales Ende des Prüfungsamtes

Während der Prüfungsauftrag der englischen auditors und der deutschen Abschlußprüfer nur für die Dauer eines Geschäftsjahres Geltung besitzt ⁷⁾, sind die französischen, belgischen, luxemburgischen und italienischen Prüfer

-
- 1) Außer Ferri und Frè aaO vgl. Graziani, Nr. 116; Brunetti, Nr. 655; Càfaro, Seite 30; Lanza, Seite 723; Moro Visconti, Seite 15, 40; Rezzonico, Seite 136
 - 2) vgl. Ripert, Nr. 1177, 1178
 - 3) Hamel-Lagarde, Bd. I, Nr. 673, Noirel in Arrêts, Seite 263
 - 4) Graziani, Nr. 116
 - 5) so nach niederländischem, englischem und italienischem Recht
 - 6) so nach deutschem und französischem Recht
 - 7) Comp. Act Sect. 159 I; § 163 AktG.

mehrere Geschäftsjahre tätig ¹⁾.

Die nach altem französischem und italienischem Gesetz ²⁾ gültige Dauer des Prüfungsamtes von 3 Jahren ³⁾ - nach dem neuen französischen Gesetz 6 Jahre ⁴⁾ - ist zwingenden Rechts und kann bei der Bestellung bzw. Anstellung weder verkürzt noch verlängert werden ⁵⁾. Dadurch sollen die Unabhängigkeit der Prüfer von der Verwaltung und eine kontinuierliche Prüfungstätigkeit gewährleistet werden ⁶⁾. Die Amtszeit der belgischen und luxemburgischen Prüfer wird von der Versammlung festgesetzt; sie darf 6 Jahre nicht überschreiten ⁷⁾ und beträgt für die belgischen Commissaires-reviseurs mindestens 3 Jahre ⁸⁾. Das Prüfungsamt endet im Regelfall mit Ablauf des Zeitraums, für den der Prüfer gewählt bzw. bestellt ist. Die Wiederwahl eines Prüfers ist indessen nach keiner der untersuchten Rechtsordnungen verboten ⁹⁾ und wird allgemein für zulässig erachtet ^{10) 11) 12)}.

-
1. Für das niederländische Recht besteht bei fehlender gesetzlicher Regelung völlige Freiheit.
 - 2) Art. 32 franz. Gesetz 1867; Art. 2400 Abs. 1 Cod. civ. it.
 - 3) Die ersten Prüfer einer französischen Aktiengesellschaft werden nur für ein Jahr gewählt; Art. 25 Gesetz 1867; nach dem neuen französischen Recht amtierende alle Prüfer einheitlich 6 Jahre; Art. 224 L. Soc.
 - 4) Art. 224 L. Soc. Die Verlängerung der Amtszeit der Commissaires erfolgte in Angleichung der Regelung für die Verwalter und dient der Verstärkung ihrer Unabhängigkeit; vgl. Begründung des Entwurfs Foyer, Seite 15.
 - 5) Für das französische Recht: Dubrujeaud, Nr. 117;
" " italienische " : Frè, Art. 2397-2402, Anm. 5, Seite 450.
 - 6) Chiaraviglio im UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 2; Toso, I sindaci delle Società per Azioni, 1957, Seite 91, zitiert bei Arsidi, Seite 16; Ferri, Nr. 211
 - 7) Für das belgische Recht: Art. 64 LC
" " luxemb. " : Art. 61 Gesetz 1915
 - 8) Art. 65 bis § 1 LCS
 - 9) Das luxemburgische Gesetz erklärt die Wiederwahl in Art. 61 Ges. 1915 ausdrücklich für zulässig; nach dem englischen Gesetz offenbar beabsichtigt; vgl. das komplizierte Verfahren der Abberufung gemäß Sect. 160 Comp. Act 1948; siehe hierüber weiter unten.
 - 10) Für das französische Recht: Dubrujeaud, Nr. 117;
" " italienische " : Chiaraviglio im UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 2;
" " belgische " : van Ryn, Nr. 662;

2. Kündigung des Prüfungsauftrags durch den Prüfer

Die vorzeitige Kündigung des Prüfungsauftrages durch den Abschlußprüfer wird allgemein für zulässig erachtet ¹⁾. Er darf indessen nicht zur Unzeit kündigen, damit ein Nachfolger bestellt werden kann ²⁾ und er sich nicht Schadensersatzansprüchen der Gesellschaft ausgesetzt sieht ³⁾. Der deutsche Abschlußprüfer hat ein Kündigungsrecht nach § 643 BGB ⁴⁾. Der von der Versammlung gewählte Prüfer hat ein weiteres Kündigungsrecht aus wichtigem Grund gemäß § 626 BGB ⁵⁾, der vom Gericht bestellte hingegen nicht ⁶⁾.

3. Kündigung durch die Gesellschaft

Nach allen Rechtsordnungen ist der Prüfungsauftrag des Abschlußprüfers durch die Gesellschaft nach einem Beschluß der Hauptversammlung vorzeitig kündbar. Es kann jedoch eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Prüfungsamtes bedeuten, wenn ein Prüfer jederzeit, ohne daß sachliche Gründe hierfür vorliegen, "ad nutum" abberufen werden kann. Daher ist nach einigen Aktiengesetzen vorgeschrieben, daß eine Kündigung nur aus wichtigem Grund, "pour justes motifs", zulässig ist, etwa wegen Unfähigkeit oder vertragswidrigen Verhaltens des Prüfers, wegen unerträglicher Meinungsverschiedenheiten mit der Verwaltung, etc.

Fortsetzung der Fußnoten 11)12) von Seite 43:

11) Für das deutsche Recht : Adler/Düring/Schmaltz § 136, Anm. 1.

12) Damit erscheinen die Unterschiede zwischen den romanischen und den übrigen Rechten hinsichtlich der Dauer des Prüfungsamtes nicht sehr bedeutsam.

1) Für das franz. Recht: Dubrujeaud, Nr. 140; folgt aus Art. 2007 Cc

" " ital. " : Art. 2401 Cod. civ. it.;

" " belg. " : van Ryn, Nr. 662; Frédéricq, Nr. 461

" " engl. " : Comp. Act 1948 Sect. 159 II.

2) So für das engl. Recht: Birsel, Nr. 58

3) So für das franz. Recht: Dubrujeaud, Nr. 140

4) Unter der Voraussetzung, daß die Gesellschaft mit den ihr obliegenden Mitwirkungspflichten in Verzug geraten ist, z.B. durch verweigerte Bereitstellung der Prüfungsunterlagen.

5) h.M., Adler-Düring, § 136 Anm. 10; Melle:owicz, § 136 Anm. 20; aA. Baumbach-Hueck § 136 Anm. 1 B.

6) Adler-Düring, § 136 Anm. 34

a) Nach belgischem ¹⁾ und luxemburgischen Recht ²⁾ ist ein Prüfer - gleichgültig, ob er fachlich vorgebildet ist oder nicht - jederzeit "ad nutum" abberufbar ³⁾ ⁴⁾.

b) Nach geltendem italienischen Recht ist die Kündigung eines Prüfers nur aus wichtigem Grunde, "per giusta causa", möglich ⁵⁾. Erforderlich ist ein Beschluß der Hauptversammlung ⁶⁾, der aber nur mit Genehmigung des zuständigen Handelsgerichts wirksam wird ⁷⁾. Nach altem italienischen Handelsrecht ⁸⁾ war eine Abberufung "ad nutum" zulässig, was durch die Verwaltung der Gesellschaft wiederholt aus unsachlichen Gründen ausgenutzt wurde ⁹⁾.

c) Nach französischem Recht.

Da im alten Gesetz von 1867 nicht geregelt, war die Frage der Abberufung von commissaires aux comptes im französischen Schrifttum lange Zeit umstritten ¹⁰⁾. Sie hängt mit dem Streit um die Rechtsnatur des Prüfungsauftrages zusammen ¹¹⁾; nach Ansicht der Anhänger der reinen Mandatstheorie sollte das Prinzip der freien Abberufbarkeit gelten ¹²⁾; die Vertreter der

1) Art. 64 Abs. III LC.

2) Art. 61 Abs. IV Gesetz 1915

3) Es ist indessen die Ordnungsvorschrift des Art. 64 bis § 1 Abs. 3 LCS zu beachten, wonach die Kündigung als Tagesordnungspunkt der Hauptversammlung aufzuführen ist, die hierüber beschließt. Dennoch wird die Regelung heftig kritisiert, vgl. van Ryn, Réforme, Seite 36.

4) So auch noch nach dem alten ital. Recht, was zu schweren Mißständen führte; vgl. Càfaro, Seite 179.

5) Art. 2400 Abs. 1 Cod. civ. it.

6) Die durch den Staat oder eine öffentlich-rechtliche Körperschaft ernannten Sindaci (vgl. Seite 24) können nur durch diese abberufen werden; Art. 2458 Abs. 2 Cod. civ. it.

7) Art. 2400 Abs. 2 Cod. civ. it.

8) Art. 183 Cod. comm. 1882, geändert durch Verordnung vom 24. 7. 1936.

9) Càfaro, Seite 179.

10) Zur Literatur vgl. Dubrujeaud, Nr. 125

11) Vgl. oben, Seite 40 f

12) Verkörpert in Art. 2003, 2004 Cc: "le mandant peut révoquer sa procuration quand bon lui semble..."

Theorie vom institutionellen Charakter des Prüfungsamtes ¹⁾ sind entgegengesetzter Ansicht ²⁾. Die Streitfrage wurde durch ein Urteil des Cour de Paris vom 26. Juni 1943 ³⁾ entschieden: eine Kündigung ist nur zulässig "pour justes motifs"; das Urteil hat einhellige Zustimmung gefunden ⁴⁾ ⁵⁾. Diese Rechtsprechung ist durch Art. 227 des neuen Gesetzes bestätigt worden, wonach die Commissaires aux comptes ihres Amtes enthoben werden können "en cas de faute ou d'empêchement", d.h. im Fall der Nicht- oder Schlechterfüllung ihrer Prüfungspflichten oder bei Eintritt persönlicher Hinderungsgründe ⁶⁾. Sie können weiterhin innerhalb eines bestimmten Zeitraums und unter bestimmten Umständen ⁷⁾ durch richterliche Entscheidung auf Antrag einer Aktionärsminorität, die zumindest ein Zehntel des Kapitals vertritt, entlassen und durch andere Prüfer ersetzt werden ⁸⁾. Diese Bestimmung wurde in Nachahmung des deutschen Beispiels ⁹⁾ im Interesse eines besseren Schutzes der Rechte der Aktionärsminorität aufgenommen ¹⁰⁾.

d) Nach niederländischem Recht kann ein Accountant von dem Organ, das ihn bestellt hat, jederzeit entlassen werden ¹¹⁾; eine Kündigung wird jedoch zwecks Vermeidung von Schadensersatzansprüchen regelmäßig nur aus wichtigem Grund erfolgen ¹²⁾.

-
- 1) Insbesondere Ripert, Nr. 1178.
 - 2) Eine freie Abberufbarkeit sei mit dem Grundsatz der Unabhängigkeit des Prüfungsamtes unvereinbar, der in den Reformen 1935/37 Ausdruck gefunden habe.
 - 3) In JCP 43 II, 2407 mit Anm. Bastian
 - 4) Bastian ebenda; Escarra, Nr. 819, Noirel in Anm. zum Urteil in Grands Arrêts, Nr. 76; Dubrujeaud, Nr. 131.
 - 5) Zustimmend auch ein Urteil des Tribunal de Commerce de la Seine vom 5.5.1953 in "Revue des commissaires agréés", 1957, 245; in dem Urteil wird behauptet, daß Rechtsprechung und Schrifttum in der Ablehnung der Abberufung "ad nutum" nunmehr einig seien.
 - 6) vgl. Hamiaut, Seite 208; Trouillat, Seite 460.
 - 7) Die durch eine Verordnung festgelegt werden sollen.
 - 8) Art. 225 L. Soc.
 - 9) Art. 163 Abs. 2 AktG; entspricht Art. 136 Abs. 2 und 3 AktG vom 30.1.1937.
 - 10) So die Begründung im Entwurf "Foyer", Seite 15.
 - 11) Art. 42 a Abs. II, 51 b Abs. II WvK.
 - 12) Van der Heijden/van der Grinten, Nr. 298, Seite 548.

e) Nach englischem Recht. -

Die Regelung des englischen Rechts ist besonderer Art. Die Abberufung eines Auditors unterliegt einem komplizierten Verfahren, dessen Sinn in dem Bestreben des Gesetzgebers zu sehen ist, der Geschäftsführung die Abberufung eines tüchtigen - evtl. unbequemen - Prüfers möglichst zu erschweren ¹⁾. Die Abberufung erfolgt durch Beschluß der Hauptversammlung ²⁾; sie ist aber nur möglich nach Anzeige durch eine "special notice": Wer die Abberufung anstrebt ³⁾, muß spätestens 28 Tage vor Zusammentritt der Versammlung, die entscheiden soll, die Gesellschaft von seinem Begehren in Kenntnis setzen ⁴⁾. Diese muß ihrerseits die Aktionäre in der für die Einberufung der Versammlung geforderten Frist ⁵⁾ und Form entsprechend unterrichten; sollte diese Form der Mitteilung nicht möglich sein, so müssen die Aktionäre durch Anzeige in einer Zeitung mit mittlerer Verbreitung spätestens 3 Wochen vor der Versammlung benachrichtigt werden ⁶⁾. Sobald der Auditor von dem Abberufungsbegehren erfährt, kann er hierzu schriftlich Stellung nehmen ⁷⁾; er kann verlangen, daß diese Stellungnahme den Aktionären übermittelt wird ⁸⁾. Auf jeden Fall ist er in der beschließenden Versammlung mündlich zu hören ⁹⁾. Das Recht zur Stellungnahme hat sich in der Praxis sehr bewährt und zur Stärkung der Unabhängigkeit der Auditors gegenüber der Verwaltung beigetragen ¹⁰⁾.

1) Van Ryn, Réforme, Seite 36.

2) Comp. Act 1948, Sect. 160 Abs. I.

3) Der Board of directors oder eine Gruppe von Aktionären.

4) Comp. Act 1948, Sect. 142

5) Comp. Act 1948, Sect. 133; bei einer ordentlichen Hauptversammlung 3 Wochen, bei einer außerordentlichen Hauptversammlung 2 Wochen.

6) Baumann, Seite 119, 142.

7) Comp. Act 1948, Sect. 160 II

8) ebenda

9) Comp. Act 1948, Sect. 160 III: er hat kein Recht auf Verbreitung seiner Stellungnahme, wenn eine Schadensersatzklage gegen ihn erhoben ist oder wenn sein Schreiben einen beleidigenden Charakter hat.

10) So eine Stellungnahme des Institute of Chartered Accountants vom 19. 6. 1963 anlässlich eines Falls aus der Praxis, wiedergegeben bei Markus in Wpg 1963, Seite 621 ff.

f) Nach deutschem Recht

Die Regelung der vorzeitigen Abberufung eines Abschlußprüfers nach dem neuen Aktiengesetz ist gerade im Hinblick auf das englische Recht interessant. Wie nach bisherigem Recht ¹⁾ kann die Hauptversammlung die Wahl des Prüfers bis zur Vorlegung des Prüfungsberichts an den Vorstand jederzeit ohne Angabe von Gründen widerrufen ²⁾; ein vom Gericht bestellter Prüfer wird vom Gericht auf Antrag des Vorstands abberufen ³⁾. In der Praxis wird regelmäßig das Interesse der Gesellschaft im Vordergrund stehen und nur aus wichtigem Grund gekündigt werden ⁴⁾. Zum Widerruf durch die Hauptversammlung gehört wie bei der Bestellung des Prüfers ein ordnungsgemäßer Beschluß unter Beachtung der Vorschriften über die einmonatige Einberufungsfrist und die Veröffentlichung der Tagesordnung in den Gesellschaftsblättern ⁵⁾. Nunmehr ist auch nach deutschem Recht ⁶⁾ dem Abschlußprüfer vor seiner Abberufung Gelegenheit zur Stellungnahme vor der Hauptversammlung zu geben. Diese Berechtigung kann gerade für den Fall, daß der Vorstand die Hauptversammlung zu dem Prüferwechsel veranlaßt hat, bedeutsam werden. "Es soll verhindert werden, daß die Hauptversammlung einseitig unterrichtet wird" ⁷⁾. Eine weitere Neuerung im inneren Zusammenhang mit dem Recht auf Gehör besteht darin, daß der abberufene Abschlußprüfer über das Ergebnis seiner bisherigen Prüfung schriftlich zu berichten hat ⁸⁾. "Auf diese Weise wird sichergestellt, daß seine Feststellungen nicht unter den Tisch fallen, sondern dem Vorstand, Aufsichtsrat und dem neuen Abschlußprüfer bekannt werden" ⁹⁾.

g) Kritik

Eine völlige Freiheit für die Gesellschaft hinsichtlich der Kündigung des Prüfungsvertrags, wie sie nach dem belgischen, luxemburgischen und dem alten italienischen Recht besteht bzw. bestanden hat, hat eine starke Abhän-

-
- 1) § 136 Abs. 6 AktG 1937; vgl. Adler/Düring/Schmaltz § 136 Anm. 35
 - 2) § 163 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 AktG
 - 3) § 163 Abs. 5 Satz 3 und 4 AktG
 - 4) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz § 136, Anm. 36
 - 5) Vgl. §§ 121 bis 124 AktG
 - 6) § 163 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 AktG
 - 7) Begründung RegE bei Kropff § 163
 - 8) § 163 Abs. 5 Satz 5 AktG
 - 9) Begründung RegE bei Kropff § 163

gigkeit der Prüfer von der Verwaltung zur Folge und ist daher scharf abzulehnen. Die im Interesse der Unabhängigkeit der Abschlußprüfer anzustrebende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf das Vorliegen eines wichtigen Grundes ist nur in neueren Gesetzen Italiens und Frankreichs verankert, gilt aber faktisch auch in den Rechten der Niederlande, Englands und Deutschlands. Von besonderer Bedeutung für die Stellung des Abschlußprüfers in der Gesellschaft ist das in den englischen und deutschen Gesetzen zuerkannte Recht der Prüfer auf Gehör und Stellungnahme vor der Hauptversammlung, wenn seine Abberufung seitens der Geschäftsführung begehrt wird.

4. Neubesetzung des Prüfungsamtes nach Wegfall eines Prüfers

Fällt einer der Prüfer vor Ablauf der Amtszeit, für die er gewählt ist, aus irgendwelchen Gründen weg, sei es durch Tod, Kündigung oder Eintritt einer Inkompatibilität ¹⁾, so rückt nach allen Rechtsordnungen in der Regel ein Ersatzprüfer in seine Stellung nach, sofern ein solcher gewählt wurde, andernfalls muß eine Neuwahl durch die Versammlung erfolgen ²⁾. Nach belgischem und luxemburgischem Recht ist die unverzügliche Einberufung der Hauptversammlung zur Neuwahl von Prüfern erforderlich, wenn durch den Wegfall eines oder mehrerer Prüfer nicht die Hälfte der satzungsmäßig festgelegten Zahl verbleibt ³⁾, oder wenn sich kein Commissaire-reviseur mehr im Kollegium der belgischen Prüfer befindet ⁴⁾. Wegen der gesetzlich vorgeschriebenen Anzahl der Sindaci trifft das italienische Recht eine komplizierte Regelung des Nachrückens von Ersatzleuten mit oder ohne Qualifikation, der Neubestellung von Ersatzleuten etc. ⁵⁾. Eine der deutschen

-
- 1) Der Amtsverlust tritt in letzterem Fall nach ital. Recht, Art. 2399 Cod. civ. it., ipso iure ein. Nach dem alten franz. Recht ist der Prüfer nur zur unverzüglichen Demission verpflichtet, Art. 32 Ges. 1867; bleibt er dennoch im Amt, so besteht nach geltendem Recht eine Strafdrohung, Art. 33 Ges. 1867; nach neuem Recht sind Beschlüsse der Hauptversammlung über Berichte derartiger Prüfer nichtig, Art. 222 L. Soc.
 - 2) Für das franz. Recht: Dubrujeaud, Nr. 117; für das neue Recht: Art. 223 Abs. 2 L. Soc.; für das belg. Recht: Frédéricq, Nr. 461
 - 3) Art. 64 Abs. 5 LCS; Art. 61 letzter Absatz luxemb. Gesetz 1915
 - 4) Art. 64 bis Abs. 7 LCS.
 - 5) Detailliert geregelt in Art. 2401 Abs. 1 und 2 Cod. civ. it.

Regelung ¹⁾ ähnliche Möglichkeit der Bestellung neuer Prüfer durch das Gericht ist im französischen Gesetz vorgesehen ²⁾. Nach englischem Recht ist der Board of Directors gegebenenfalls zur Neubestellung von Auditors berechtigt ³⁾.

V. VERGÜTUNG DER ABSCHLUSSPRÜFER

Die Vergütung wird grundsätzlich ⁴⁾ von demjenigen festgesetzt, der den Prüfer bestellt hat; das ist im Regelfall die Hauptversammlung der Aktionäre ⁵⁾, gegebenenfalls das Gericht ⁶⁾ oder - im englischen Recht - die Direktoren der Gesellschaft oder der Board of Trade ⁷⁾. Die Vergütung kann nach französischem Recht für 1 Jahr oder für einen längeren Zeitraum festgesetzt werden ⁸⁾, nach belgischem Recht für die gesamte Dauer des Prüfungsauftrages ⁹⁾, nach italienischem Recht entweder für die Lebensdauer der Gesellschaft (!) oder für die Dauer des dreijährigen Prüfungszeitraumes ¹⁰⁾.

Die Höhe der Vergütung ergibt sich aus der freien Vereinbarung zwischen Prüfern und Gesellschaft. Hierzu war im alten französischen Gesetz geregelt, daß im Fall von Streitigkeiten zwischen der Gesellschaft und einem

1) § 163 Abs. 3 AktG.

2) Art. 32 Abs. 4 und 5 Gesetz 1867; entspr. Art. 224 Abs. 2-3 L.Soc.; vgl. ausführlich hierzu Dubrujeaud, Nr. 38.

3) Comp. Act 1948, Sect. 159 Abs. VI.

4) Nach italienischem Recht soll die Vergütung allgemein schon in der Satzung der Gesellschaft festgesetzt werden: Art. 2402 Cod. civ. it.

5) Für das französ. Recht: Dubrujeaud, Nr. 21; Art. 232 L. Soc.

" " belg. " : Art. 64 Abs. 4, 64 Abs. I LCS

" " ital. " : nur im Ausnahmefall: Frè, Art. 2397-2402
Anm. 7

" " engl. " : Comp. Act 1948 Sect. 159 VII

" " deutsche " : Adler-Düring, § 136 Anm. 34

6) Für das deutsche Recht § 163 Abs. 4 AktG

7) Comp. Act 1948 Sect. 159 VII; die Satzung kann auch bestimmen, daß die Vergütung stets von den directors festzusetzen ist; Diel, Seite 71

8) Dubrujeaud, Nr. 21

9) Art. 64 Abs. 4, 64 Abs. I LCS.

10) Art. 2402 Cod. civ. it.

Commissaire agréé die Vergütung vom Präsidenten des zuständigen Handelsgeschäfts unanfechtbar festgesetzt wird ¹⁾. In praxi wurde das Honorar der fachlich vorgebildeten Commissaires auf der Grundlage bestimmter Tarifsätze bemessen, die von ihrem Berufsverband ²⁾ ausgearbeitet wurden ³⁾. Nach Art. 232 des neuen Gesetzes soll sich die Vergütung der Commissaires im Interesse ihrer Unabhängigkeit gegenüber der Verwaltung einheitlich nach einer Gebührenordnung richten ⁴⁾. Für das belgische Recht ist bestimmt, daß die Vergütung in einer festen Summe bestehen muß und Tantiemen, Darlehen etc. unzulässig sind ⁵⁾ ⁶⁾. Die in der Satzung einer italienischen AG festgesetzten Vergütungssätze dürfen nicht unterschritten werden; eine Erhöhung ist zulässig ⁷⁾. Die Höhe der Vergütung für die deutschen Abschlußprüfer richtet sich nach den Mindestsätzen einer Gebührenordnung des Reichswirtschaftsministers vom 11.4.1939; eine Überschreitung dieser Mindestsätze ist zulässig und erscheint nach den heutigen Preisverhältnissen geboten ⁸⁾. Die Honorarsätze der englischen Auditors sind bekanntlich gegenüber denen der kontinentalen Prüfer unverhältnismäßig hoch, eine Folge ihres hohen Ansehens ⁹⁾.

VI ZUSAMMENFASSUNG ZU KAPITEL II

Es ist dargelegt worden, daß der oder die Abschlußprüfer nach allen Rechten regelmäßig von der Hauptversammlung der Aktionäre gewählt werden ¹⁰⁾.

-
- 1) Art. 33 Abs. VI Gesetz 1867;
 - 2) zur Standesorganisation vgl. unten Kapitel III, Abschnitt I.
 - 3) vgl. Hamiaut, Seite 216.
 - 4) zur Kritik dieser Regelung vgl. Hamiaut aaO.
 - 5) Art. 64 Abs. 2 und 3 LCS; diese Bestimmung findet gemäß Art. 13 Gesetz vom 1.12.1953 keine Anwendung auf Prüfer, die vor dem 1.12.1953 als Prüfer tätig waren. - Diese Ausnahmebestimmung hat als mißliche Folge, daß die Commissaires ordinaires praktisch die sichere Stellung haben, bis an ihr Lebensende ihre Tantieme zu beziehen - so Dabin, Seite 36/37.
 - 6) Auch nach franz. Recht; vgl. Mercier, Seite 188.
 - 7) Frè, Art. 2397-2402, Anm. 7, Seite 452.
 - 8) Adler/Düring/Schmaltz, § 136, Anm. 6
 - 9) Van Ryn, Réforme, Seite 20: "Honesty pays".
 - 10) Vgl. Seite 21 f

Bemerkenswert ist die nach italienischer Vorstellung für erforderlich gehaltene Vielzahl der Sindaci und der obligatorische Zusammenschluß der Prüfer nach den Rechten Belgiens, Luxemburgs und Italiens.

Als Abschlußprüfer können nach deutschem und englischem Recht nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer gewählt werden, die bestimmten, anerkannten Revisorenvereinigungen angehören. Diesem Rechtszustand entspricht die niederländische Praxis. Während nach luxemburgischem Recht völlige Freiheit in der Auswahl der Prüfer besteht, gilt für die übrigen romanischen Rechte eine Verpflichtung zur Bestellung von Fachleuten nur in eingeschränktem Maße: nur für bestimmte größere Gesellschaften und auch für diese nicht hinsichtlich aller Prüfer ¹⁾. Die Unabhängigkeit der nicht vorgebildeten Commissaires und Sindaci ist in sachlicher und persönlicher Hinsicht stark gefährdet. Die diesen zur Abschlußprüfung nicht qualifizierten Personen allgemein entgegengebrachte Geringschätzung beeinträchtigt auch die Stellung und Unabhängigkeit ihrer im Rechnungswesen ausgebildeten Kollegen ²⁾. Die detaillierten Inkompatibilitätsvorschriften und das komplizierte Verfahren bei der Auswahl der Commissaires und Sindaci haben nicht zu einer entscheidenden Verbesserung geführt. Die Regelung der aktienrechtlichen Kontrolle nach den romanischen Rechten erweist sich damit im Vergleich zum englischen und deutschen Recht als unbefriedigend.

In allen Rechten hat sich die Auffassung von der Stellung der Abschlußprüfer als einem eigenständigen Organ der Gesellschaft gegenüber der Vorstellung von einem rein zivilrechtlich zu beurteilenden Mandatsverhältnis durchgesetzt ³⁾. Der Prüfungsvertrag wird als Dienstvertrag oder als Werkvertrag qualifiziert.

Im Unterschied zum deutschen und englischen Recht werden die Prüfer nach den romanischen Gesetzen für mehrere - 3 bis 6 - Jahre gewählt ⁴⁾. Die vorzeitige Kündigung des Prüfungsauftrags durch die Gesellschaft ist überwiegend nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zulässig; eine Ausnahme von diesem die Unabhängigkeit der Prüfer stärkenden Grundsatz bilden das belgische und luxemburgische Recht, deren Ordnungen auf dem Prüfungssektor

1) Vgl. Seite 28 f, 30

2) Vgl. Seite 31 f

3) Vgl. Seite 37 ff, 40

4) Vgl. Seite 43

auf dem bisher dargelegten Gebiet damit die stärksten Mängel im Vergleich zu den übrigen Rechten aufweisen ¹⁾).

1) Vgl. Seite 44 f., 48

KAPITEL III

Ausbildung, Berufsorganisation und Disziplinarrecht
der Wirtschaftsprüfer

Persönliche Kenntnisse und Fähigkeiten eines Abschlußprüfers, Gewissenhaftigkeit und Ehrenhaftigkeit seiner Arbeitsweise sowie Grundsätze und Ordnung seines Berufsstandes sind für den Wert einer Abschlußprüfung, für die Aussagekraft eines Bestätigungsvermerkes oder eines Prüfungsberichtes von entscheidender Bedeutung. Als beispielhaft für die Geltung der Prüfungstätigkeit und für das Ansehen des Berufsstandes werden immer wieder die englischen Auditors hervorgehoben ¹⁾. Gerade die mangelnde Vorbildung und Kompetenz der Prüfer in den romanischen Rechten wurden als wesentliche Ursache der Unzulänglichkeiten und Mißstände im Prüfungswesen erkannt und sollten durch die Reformgesetze zwischen 1935 und 1953 beseitigt werden ²⁾.

Der Ausbildungsgang der Prüfer und die Standesorganisation sind in den meisten europäischen Rechtsordnungen gesetzlich geregelt, in Großbritannien und in den Niederlanden jedoch völlig der Ordnung durch die Revisorenvereinigungen überlassen.

I FRANKREICH

Die Einrichtung der besonderen Commissaires agréés wurde in Frankreich durch die décrets-lois vom 8. August 1935 und vom 31. August 1937 geschaffen; die innere Ordnung des Berufsstandes im einzelnen richtet sich nach dem Décret vom 29. Juni 1936 ^{3) 4)}. In Art. 219 des neuen Gesetzes über die Gesellschaften ist vorgesehen, daß die Organisation der fachlich vorgebildeten Commissaires durch eine neue Verordnung geregelt werden soll. Bis zum Erlaß dieser Verordnung ⁵⁾ bleibt die alte Regelung nach ausdrück-

-
- 1) Van Ryn, *La réforme*, Seite 19; Solus, *La réforme*, Nr. 245; Ripert, Nr. 1289.
 - 2) Solus, *La réforme*, Nr. 245; Ripert, Nr. 1289
 - 3) Geändert durch Dekrete vom 12.6.1937, 2.9.1942, 18.11.1942.
 - 4) Abgedruckt bei Baudoin-Bugnet, Seite 127 ff.; vgl. *Diligences*, Seite 70, 71.
 - 5) bisher nicht erfolgt.

licher Bestimmung jedoch in Kraft ¹⁾).

Voraussetzungen der Zulassung als Commissaire agréé, d.h. für die Einschreibung der Prüfer in die Liste beim zuständigen Cour d'appel, sind fachliche Fähigkeiten und charakterliche Eignung. Während im Regelfall staatlich geprüfte "experts-comptables" ²⁾ als commissaires agréés eingetragen werden, können ausnahmsweise auch solche Personen zugelassen werden, die aufgrund zumindest 10-jähriger Praxis auf dem Gebiet des Rechnungswesens ausreichende Fachkenntnisse erworben haben, sei es als Beamte oder als Angestellte in Industrie und Wirtschaft; letztere aber nur, wenn sie ein Hochschulstudium abgeschlossen haben ³⁾. Über die Eintragung in die Liste entscheidet eine beim zuständigen Cour d'appel gebildete Kommission ⁴⁾. Gegen die Entscheidung der Kommission hat der abgewiesene Kandidat ein Widerspruchsrecht; hierüber entscheidet eine beim Conseil d'Etat eingerichtete "Commission supérieure". Die Eintragung in mehrere Listen ist zulässig; die Listen werden jährlich in den vorgesehenen Anzeigeblättern veröffentlicht ⁵⁾. Der eingetragene Commissaire ist obligatorisch Mitglied des am zuständigen Cour d'appel gebildeten Berufsverbandes ⁶⁾ ⁷⁾. Der Austritt aus dem Verband oder die Weigerung, Beiträge zu zahlen, stellt ein standeswidriges Verhalten dar.

Der Gesamtvorstand des jeweiligen Verbandes übt als Disziplinarkammer die Disziplinargewalt über seine Mitglieder aus ⁸⁾. Er kann Mahnungen

-
- 1) Art. 305 des Dekrets Nr. 67-236 vom 23.3.1967; vgl. Trouillat, Seite 451.
 - 2) Der Erwerb des Diploms richtet sich nach einem Décret vom 22. Mai 1927; in Gesprächen mit französischen Experts-comptables war zu erfahren, daß die Anforderungen sehr hoch sind und ca. 70 % bis 80 % der Kandidaten die Prüfung nicht bestehen.
 - 3) Vgl. im einzelnen Dubrujeaud, Nr. 82.
 - 4) Die Kommission besteht aus 4 Richtern und Beamten.
 - 5) Décret Nr. 55-1228 vom 19.9.1955.
 - 6) Voraussetzung für die Entstehung des Verbandes ist, daß mindestens 20 Commissaires agréés im Bezirk sind - Art. 7 Décret vom 29.6.1936.
 - 7) Wird ein Prüfer auf mehreren Listen geführt, so ist er Mitglied ebenso vieler Regionalverbände.
 - 8) Art. 8 Abs. I Décret vom 29.6.1936

(avertissements) und Verweise (réprimandes) erteilen. In schwerwiegenden Fällen muß die genannte Kommission entscheiden, die außer diesen Maßnahmen auch die Streichung eines Commissaire agréé von der Liste - auf Zeit oder auf Dauer - verfügen kann ¹⁾. Gegen die Entscheidungen der Disziplinkammern und Kommissionen gibt es offenbar kein Rechtsmittel ²⁾.

II BELGIEN ³⁾

Das "Institut des reviseurs d'entreprises", unter dessen Mitgliedern die Commissaires-reviseurs zu wählen sind ⁴⁾, wurde durch Gesetz vom 22. 7. 1953 geschaffen mit dem erklärten Ziel, die Ausbildung und Organisation einer Gruppe unabhängiger Experten des Rechnungswesens zu regeln ⁵⁾ ⁶⁾. Nach Art. 4, 16 Gesetz vom 22. 7. 1953 müssen zur Aufnahme folgende fachliche Bedingungen erfüllt werden:

Abschluß eines handelswissenschaftlichen Studiums oder einer gleichwertigen Ausbildung,

eine dreijährige praktische Ausbildung ⁷⁾ unter Anleitung eines erfahrenen Institutsmitglieds nach einem Programm, das von einer beim

-
- 1) Letztere Strafe hat die Streichung von sämtlichen Listen, in die der Prüfer eingetragen ist, zur Folge.
 - 2) Dubrujeaud, Nr. 109.
 - 3) Es soll nur Ausbildung und Standesrecht der belgischen Commissaires-reviseurs dargestellt werden. Bei den "experts", die nach belgischem und luxemburgischem Recht von den Commissaires bei der Durchführung der Kontrolle als Gehilfen oder Mitarbeiter zu Rate gezogen werden können, handelt es sich um Buchsachverständige, die entweder die gleiche Ausbildung wie die Commissaires selbst oder eine untergeordnete Schulung als Buchhalter, Buchprüfer, o. ä. erfahren haben; vgl. hierzu in Kapitel I, Abschnitt I, Seite 7 und Kapitel IV, Abschnitt II 5 c, Seite 87
 - 4) Art. 64 bis § 1 LCS.
 - 5) Art. 2 Gesetz vom 22. 7. 1953
 - 6) Dieses Gesetz ist in wichtigen Fragen durch ein Gesetz vom 10. 7. 1956 geändert und ergänzt worden.
 - 7) Eine Verkürzung ist unter den bestehenden Voraussetzungen möglich.

Institut gebildeten Kommission zu genehmigen ist ¹⁾,

ein nach der praktischen Ausbildungszeit vor der Kommission nach einer bestimmten Ordnung abzulegendes Examen.

Lehnt die Kommission die Aufnahme eines Kandidaten in das Institut ab, so kann dieser gegen die Entscheidung bei einer gleichfalls beim Institut gebildeten Kommission Widerspruch erheben ²⁾ ³⁾. Einen weiteren der französischen Regelung vergleichbaren Berufsverband der Prüfer gibt es nach belgischem Recht nicht.

Der aus der Zahl der Mitglieder gewählte Vorstand des Instituts übt die Disziplinalgewalt über die Commissaires-reviseurs aus ⁴⁾. Der Vorstand kann als Disziplinarmaßnahmen ähnlich dem französischen Recht Verwarnungen, Verweise, eine Suspendierung der Mitgliedschaft auf höchstens ein Jahr und den dauernden Ausschluß beschließen ⁵⁾ ⁶⁾. Gegen die Entscheidung des Vorstandes gibt es das Rechtsmittel der Berufung an die Berufungskammer.

III ITALIEN

Die Ordnung der "revisori ufficiali dei conti" und das Disziplinarrecht richten sich nach einer Verordnung vom 17.1.1935, jetzt in der Fassung eines Gesetzes vom 3.4.1937 ⁷⁾. Die Rechnungsprüfer der Aktiengesellschaften müssen aus einer Liste gewählt werden, die von einer Zentralkommission beim Justizministerium geführt wird ⁸⁾ und in die vorwiegend "dottori commercialisti" und

-
- 1) Die Kommission besteht aus Vorstandsmitgliedern des Instituts unter Leitung des Präsidenten.
 - 2) Art. 18, 21 Gesetz vom 22.7.1953.
 - 3) Die Berufungskammer setzt sich aus einem Richter, einem Hochschullehrer, zwei Rechtsanwälten und zwei Wirtschaftsprüfern zusammen.
 - 4) Art. 13 Gesetz vom 22.7.1953.
 - 5) Art. 20 Gesetz vom 22.7.1953.
 - 6) Der Beschuldigte hat Anspruch auf rechtliches Gehör; er kann einen Rechtsanwalt oder einen Commissaire-réviseur als Beistand wählen.
 - 7) Vgl. ausführlich Gianessi, WP 1953, Seite 282.
 - 8) Art. 11 Gesetz vom 3.4.1937; die Zentralkommission setzt sich aus 7 Vertretern von Behörden und Verbänden zusammen; gegen ihre Entscheidung gibt es kein Rechtsmittel; vgl. Arsidi, Seite 36.

"ragioneri" aufgenommen werden ¹⁾. Es können aber auch gewöhnliche Sindaci und frühere Amministratori eingetragen werden, die in einer Aktiengesellschaft ²⁾ zumindest 5 Jahre tätig waren oder eine ähnliche Tätigkeit ausgeübt haben ³⁾. Sämtliche in dieser Zentralliste aufgeführten Personen gelten als "revisori ufficiali dei conti". Für "ragioneri" ist der geforderte Zeitraum wirtschaftlicher Praxis auf 4 Jahre verkürzt und für "dottori commercialisti" auf 3 Jahre, falls sie zumindest seit 6 bzw. 5 Jahren in ihren besonderen Berufslisten eingetragen sind ⁴⁾.

Einen Berufsverband der eingetragenen Sindaci mit obligatorischer Mitgliedschaft wie nach französischem Recht gibt es in Italien nicht ⁵⁾. Die Disziplinargewalt über die eingetragenen Rechnungsprüfer hat das Justizministerium ⁶⁾, das auf Vorschlag der Zentralkommission entscheidet; Disziplinarmaßnahmen werden daher faktisch von der Kommission getroffen ⁷⁾. Erstaunlicherweise erstreckt sich die Disziplinarhoheit des Ministeriums nicht nur auf die "revisori ufficiali", sondern auch auf die nicht in die Rolle eingetragenen Sindaci ⁸⁾. Gegen die eingetragenen Sindaci ⁹⁾ können Streichungen von der Liste auf Dauer oder auf Zeit angeordnet werden ^{10) 11)}. Die übrigen Sindaci können bei mangelhafter Berufserfüllung für einen bestimmten Zeitraum vom Amt suspendiert werden ¹²⁾.

-
- 1) Die Notwendigkeit der Zentralliste ("ruolo") wird vielfach bezweifelt, da die "dottori commercialisti" und die "ragioneri" außerdem in eigenen Berufslisten geführt werden. Kritisch: Lanza, Seite 716 und Arsidi, Seite 37; zustimmend: Càfaro, Seite 174.
 - 2) Das Stammkapital einer derartigen Aktiengesellschaft darf nicht unter 5 Millionen Lire betragen.
 - 3) Art. 12 Gesetz vom 3.4.1937.
 - 4) Art. 12 des Gesetzes vom 3.4.1937.
 - 5) Arsidi, Seite 36 f.
 - 6) Art. 14 Gesetz vom 3.4.1937
 - 7) Arsidi, Seite 50.
 - 8) Art. 14 Gesetz vom 3.4.1937
 - 9) Die besonderen Berufsverbände der "dottori commercialisti" und der "ragioneri" sowie Behörden sind zur Anzeige ihnen bekannter Verfehlungen der "revisori ufficiali" an die Kommission verpflichtet.
 - 10) Art. 14 Abs. 1-4 Gesetz vom 3.4.1937
 - 11) Im letzteren Fall mindestens 6 Monate und höchstens 2 Jahre.
 - 12) Ebenfalls mindestens 6 Monate, höchstens 2 Jahre

IV GROSSBRITANNIEN

Ausbildung und Disziplinarrecht der "Public Accountants" werden von den einzelnen Revisorenvereinigungen selbständig ohne staatliche Aufsicht geregelt. Das charakteristische System der Ausbildung besteht darin, ¹⁾ daß man gewissermaßen Accountant "lernt". Wer Accountant werden will, schließt mit einem erfahrenen Mitglied einer der genannten Vereinigungen einen Ausbildungsvertrag und ist dann 5 Jahre ²⁾ in der Praxis dieses Lehrherrs tätig.

Daneben läuft eine eher private theoretische Fortbildung an den "Student Societies" ³⁾ und durch Fernunterricht. Es müssen 3 Prüfungen abgelegt werden ⁴⁾; das Preliminary-, das Intermediate- und das Final-Examen. Nach bestandenem Final Examen kann sich der Kandidat um die Mitgliedschaft beim Institut bewerben. Er wird zunächst "Associate Chartered Accountant" (A.C.A.); nach 5-jähriger Tätigkeit in einer öffentlichen Accountant-Praxis kann er als "Fellow Chartered Accountant" (F.C.A.) und damit als Vollmitglied aufgenommen werden. Einige Institute haben etwas liberalere Zulassungsbedingungen ⁵⁾.

Das Disziplinarrecht des "Institute of Chartered Accountants in England and Wales" ⁶⁾, des größten Prüferinstituts, richtet sich in den Grundregeln nach einer königlichen Charta vom 11. 5. 1880. Das Verhalten eines Accountant muß derart sein, daß der Berufsstand nicht in Mißkredit gerät ⁷⁾. Eine Tätigkeit, die mit der eines "Public Accountant" unvereinbar ist, darf nicht ausgeübt werden ⁸⁾. Bei Verstößen gegen die Disziplinarordnung kann der "Board" des Instituts einen zeitweiligen oder dauernden Ausschluß aus dem Institut verfügen ⁹⁾. Voraussetzung einer derartigen einschneidenden

1) Nach Koch, Seite 271 ff.

2) Bei abgeschlossener College-Ausbildung nur 3 Jahre.

3) Dies sind selbständige Vereinigungen, eine Art Arbeits- und Berufsgemeinschaften.

4) Bei Akademikern nur 2 Prüfungen.

5) Koch, Seite 272.

6) Die Ordnung der anderen Revisorenvereinigungen soll nicht dargestellt werden.

7) Sect. 20 der Charta

8) Van Ryn, La réforme, Seite 28.

9) Heurteux, Nr. 525 ff.

Maßnahme ist eine vorherige gründliche Untersuchung des angeblichen Verstoßes durch einen aus Mitgliedern des Board gebildeten besonderen Ausschuß ¹⁾.

V NIEDERLANDE

Der Ausbildungsgang der niederländischen Accountants ist zweispurig ²⁾. Das Nederlands Instituut van Accountants (NJvA) bildet seine Mitglieder - frei von staatlichem Einfluß - nach englischem Muster in einer kombinierten praktischen und theoretischen Schulung aus. Voraussetzung der Zulassung als "Assistent-Mitglied" ist das Bestehen von 4 aufeinander folgenden Examen, insbesondere über Kenntnisse im Handelsrecht, Wirtschaftskunde und Rechnungswesen. Neben dieser nach der Praxis orientierten Ausbildung besteht die Möglichkeit der reinen Hochschulausbildung. An ein abgeschlossenes Betriebswirtschaftsstudium kann ein besonderes Accountant-Studium von 2 Jahren Dauer angeschlossen werden, das mit einem Staatsexamen endet ³⁾. Die Ausbildungswege dauern beide ca. 10 Jahre und gelten als gleichwertig ⁴⁾.

Die Mitglieder des NJvA unterliegen einem Ordnungsstrafrecht, das Verwarungen ohne Strafcharakter, schriftlichen Verweis, Berufsverbot für höchstens ein Jahr und die dauernde Ausschließung als Disziplinarmaßnahmen kennt ^{5) 6)}. Daneben können durch die Organe des Instituts, den "Ordnungsrat" und den "Berufungsrat" ⁷⁾ Geldstrafen bis zu hfl. 10.000. - festgesetzt werden. Verfahren werden nur auf Antrag eines Mitglieds des Vorstandes oder eines beteiligten Dritten eingeleitet. Rechtskräftige Entscheidungen werden ohne Nennung von Personalien und Daten veröffentlicht. Den Entscheidungen der Standesgerichte kommt große Bedeutung und Wirkung zu, denn sie werden nicht nur von den Accountants, sondern auch von ihren Auftraggebern

1) *ibid.*

2) Vgl. hierzu und zum folgenden ausführlich Koch, Seite 300 f.; van den Bosch, Seite 225 ff.; Janssens in WP 1953, 40 ff., 302 ff.

3) Die Mehrzahl der Revisorenvereinigung V.A.G.A. besteht aus Absolventen dieser mehr theoretisch orientierten Ausbildung.

4) Janssens, in WP 1953, Seite 41.

5) Nach Janssens, In WP 1953, Seite 302 ff.

6) Das Disziplinarrecht anderer Institute soll nicht geschildert werden.

7) Als Beschwerdeinstanz.

anerkannt. Dies geht daraus hervor, daß die Gesellschaften als Auftraggeber und andere Interessenten regelmäßig Strafanträge vor den Standesgerichten stellen. "Damit ist diese von einer privaten Vereinigung geschaffene Rechtspflege in Verbindung mit der Veröffentlichung ihrer Urteile eine außerordentlich wertvolle Stütze für den Beruf" ¹⁾.

Nach den Reformplänen der Verdam-Kommission können nur noch sogenannte "Registar-accountants" zu Abschlußprüfern bestellt werden ²⁾. Die Eintragung in das Register richtet sich nach einem Gesetz über die Registeraccountants von 1962 ³⁾. Hiernach wird das "Nederlands Instituut van Registar-Accountants" ⁴⁾ gegründet, dem auch die Abnahme des Berufsexamens und die Disziplinargerichtsbarkeit obliegt; die Neuregelung trat am 1.12.1966 in Kraft ⁵⁾.

VI DEUTSCHLAND

Berufsordnung und Disziplinarrecht der Wirtschaftsprüfer, aus deren Kreis die Abschlußprüfer zu wählen sind ⁶⁾, sind in dem "Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer" (Wirtschaftsprüferordnung - WPO) vom 24. Juli 1961 ⁷⁾ geregelt, es schließt die Regelung für vereidigte Buchprüfer ein. Die WPO gibt den wirtschaftsprüfenden Berufen seit deren staatlicher Anerkennung erstmals eine geschlossene berufsgesetzliche Regelung, die auf dem Grundsatz der beruflichen Selbstverwaltung aufgebaut ist ⁹⁾. Die Wirtschaftsprüfer werden von der obersten Behörde des Landes bestellt, in dem der Bewerber tätig sein will, sofern er von einem dort gebildeten Zulassungs-

1) Janssens, in WP 1953, Seite 304.

2) Vgl. hierüber in der Einleitung der Arbeit.

3) Vgl. Groeneveld, Seite 173; Dieterich in Wpg 1966, Seite 22.

4) Vergleichbar der deutschen Wirtschaftsprüferkammer und dem franz. Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés.

5) Dieterich in Wpg 1966, Seite 22.

6) § 164 AktG.

7) BGBI I, Seite 1049.

8) Die früheren landesrechtlichen Bestimmungen sind aufgehoben.

9) WP, Handbuch 1963, Bd. II, Seite 5; vgl. ausführlich Dieterich in Wpg 1961, Seite 401 ff.

ausschuß ¹⁾ zugelassen ist und vor einem Prüfungsausschuß ²⁾ die Prüfung bestanden hat ³⁾. Zulassungsvoraussetzung ist, daß der Bewerber ein wirtschaftswissenschaftliches oder juristisches Studium abgeschlossen und eine zumindest 6-jährige praktische Ausbildung erhalten hat, die vorwiegend als Prüfungstätigkeit abgeleistet sein muß ⁴⁾. Die Wirtschaftsprüfer sind obligatorisch Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer ⁵⁾, die ein Berufsregister führt ⁶⁾. Die Kammer hat die standesrechtlichen Belange der Mitglieder zu vertreten und über die Einhaltung der Berufspflichten zu wachen; bei geringfügigen Verstößen gegen die Standespflichten hat sie ein Rügerecht ⁷⁾.

Die Berufsgerichtsbarkeit liegt bei den ordentlichen Strafgerichten, im ersten Rechtszug beim Landgericht mit den Rechtsmitteln der Berufung zum Oberlandesgericht und der Revision zum Bundesgerichtshof ⁸⁾; bei den Gerichten sind Wirtschaftsprüferkammern bzw. -senate gebildet mit 2 Wirtschaftsprüfern als Beisitzern. Die berufsgerichtlichen Strafen sind Warnung, Verweis, Geldbuße bis zu 10.000.- DM und Ausschließung aus dem Beruf ⁹⁾. Ist letztere Strafe zu erwarten, so kann vorzeitig gerichtlich ein Berufsverbot ausgesprochen werden ¹⁰⁾.

-
- 1) Der Zulassungsausschuß besteht aus 6 Wirtschaftsprüfern und Vertretern der Wirtschaft.
 - 2) Der Prüfungsausschuß setzt sich aus 8 Wirtschaftsprüfern und Vertretern von Wissenschaft, Justiz und Wirtschaft zusammen.
 - 3) § 15 WPO.
 - 4) Auf ein Hochschulstudium kann verzichtet werden, wenn der Bewerber zumindest 10 Jahre eine Prüfungstätigkeit ausgeübt hat oder zumindest 5 Jahre als vereidigter Buchprüfer oder Steuerberater tätig gewesen ist - §§ 8, 9 WPO.
 - 5) § 58 WPO.
 - 6) § 37 WPO.
 - 7) § 63 WPO.
 - 8) §§ 67 ff. WPO.
 - 9) § 68 WPO.
 - 10) §§ 111 ff. WPO.

VII ZUSAMMENFASSUNG UND KRITIK

Das komplizierte Verfahren der Eintragung in besondere Listen als Voraussetzung für die Anerkennung als Fachprüfer ¹⁾ in den romanischen Rechten ²⁾ erscheint überflüssig, wenn die Qualifikationen der den deutschen Wirtschaftsprüfern vergleichbaren Berufsgruppen der Experts-comptables, der Reviseurs d'entreprises und der Dottori commercialisti, als ausreichend angesehen werden ³⁾. Die Berufsorganisationen der Rechnungsfachleute in den romanischen Ländern verfügen aber sicher noch nicht über ein derartiges Standing und Prestige wie es die englischen Chartered Accountants schon seit langem besitzen ^{4) 5)}.

Die deutschen Wirtschaftsprüfer können den englischen und niederländischen Accountants nach ihren Kenntnissen, Erfahrungen und ihrer persönlichen Integrität heute gleichgestellt werden ⁶⁾; auch die Entwicklung der französischen Experts-comptables wird überwiegend positiv beurteilt ⁷⁾. Der 1953

- 1) Commissaires-agr  s, Commissaires-reviseurs, Revisori ufficiali dei conti.
- 2)   hnlich nach dem zukünftigen niederländischen Recht.
- 3) Vgl. van Ryn, Réforme, Seite 15 ff.; Folliet, Seite 17; bezeichnend ist für das französische Recht die Tatsache, daß in den letzten 12 Jahren nur von 68 Personen das weitere, für die Aufnahme in die Liste geforderte Examen verlangt wurde, die übrigen Experts-comptables hiervon aber freigestellt wurden; vgl. Pfeiffer in Wpg 1965, Seite 38 ff.
- 4) Allgemein anerkannt; vgl. Heurteux, Nr. 562.
- 5) Es fällt auf, daß die Ausbildung der französischen Experts-comptables, der belgischen Reviseurs d'entreprises und der italienischen Dottori commercialisti bzw. Ragioneri offenbar um 2-3 Jahre kürzer ist als die der englischen und niederländischen Accountants und der deutschen Wirtschaftsprüfer (jeweils ca. 10 Jahre in den letztgenannten Rechten).
- 6) Dies wird im ausländischen Schrifttum allgemein anerkannt; vgl. Heurteux, Nr. 562; van Ryn, Réforme, Seite 15, 63; Tunc, Seite 77; Moro Visconti, Seite 530; David, op.cit.; positiv auch Karoli in Wpg 1964, Seite 394.
- 7) Solus in einer Diskussion mit Experts-comptables 1957 über die Berichterstattung der Commissaires aux comptes, zitiert in "Rôle", Seite 12 ff., unter Änderung seines Standpunktes von 1938, zitiert in Solus, La Réforme, 1938; positiv auch Fain, Seite 3 ff. (1952) und Mercier, Seite 55; Dubrujeaud, Nr. 47; kritisch dagegen Heurteux, Nr. 562.

mit der Gründung des Institut des Reviseurs d'entreprises in Belgien unternommene Versuch, in kurzer Zeit ein qualifiziertes Spezialistenkorps für Abschlußprüfungen heranzubilden, gilt hingegen als mißglückt ¹⁾.

1) Dabin, Seite 36 mit Hinweisen auf Veröffentlichungen in Fachzeitschriften und Zeitungen.

KAPITEL IV

Aufgaben der Prüfer

I GEGENSTAND DER KONTROLLE

Die Prüfer einer Aktiengesellschaft haben nach deutschem, englischem und niederländischem Recht die alleinige Aufgabe, den Jahresabschluß der Gesellschaft zu kontrollieren ¹⁾. Nach den Rechten der romanischen Länder besteht darüber hinaus eine Vielzahl weiterer Pflichten der Commissaires und Sindaci.

1. Deutsches Recht

Gegenstand der Prüfung ist nach § 162 Abs. 1 AktG der Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts. Die Prüfung des Jahresabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die Bestimmungen des Gesetzes und der Satzung über den Jahresabschluß beachtet sind ²⁾. Der Geschäftsbericht ist dahin zu prüfen, ob die in § 160 Abs. 2 bis 5 AktG genannten, den Jahresabschluß erläuternden Angaben zutreffend sind und ob die sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft erwecken ³⁾.

Da es sich bei der Abschlußprüfung um eine reine Kontrolle der Gesetzmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses handelt ⁴⁾, gilt der Grundsatz, daß der Prüfer zur Zweckmäßigkeit der Geschäftsmaßnahmen und zur wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft keine Stellung zu nehmen hat ⁵⁾. Lediglich eine grob unrichtige Darstellung im Geschäftsbericht über die wirtschaftliche Entwicklung kann ihn berechtigen und verpflichten, den Bestätigungsvermerk zu versagen oder einzuschränken.

1) Für das deutsche Recht: § 162 Abs. 1 AktG

" " engl. " : Sect. 162 Abs. 1 Comp. Act

" " niederl. " : Art. 42 a Abs. 1, 51 b Abs. 1 WvK

2) § 162 Abs. 2 Satz 1 AktG

3) vgl. § 162 Abs. 2 Satz 2 AktG

4) vgl. Adler-Düring-Schmaltz, § 135, Anm. 18; Godin-Wilhelmi, 3. Aufl., § 166, Anm. 3; Scherpf, Anm. 644

5) Godin-Wilhelmi aaO; Scherpf aaO.

Im neuen Aktiengesetz ist in § 166 Abs. 2 zum Umfang der Berichterstattung¹⁾ und damit auch der Abschlußprüfung erstmals gesetzlich anerkannt, daß der Abschlußprüfer bei der Feststellung von Tatsachen, "die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße des Vorstandes gegen Gesetz oder Satzung erkennen lassen", diese in seinem Bericht erwähnen muß. Diese Erweiterung gegenüber dem Wortlaut des alten Gesetzes²⁾ geht auf eine Entscheidung des Bundesgerichtshofs vom 15.12.1954 zurück³⁾. Hierin wird aus der vertraglichen Bindung und der Stellung des Abschlußprüfers als Organ der Gesellschaft eine Treuepflicht hergeleitet, die es ihm gebiete, "seine Stimme warnend zu erheben, wenn ihm bei der Abschlußprüfung schwerwiegende Bedenken gegen die Geschäftsführung, die Rentabilität oder Liquidität kommen"⁴⁾, denn er dürfe "nicht schweigend zusehen, wenn sich eine ruinöse Entwicklung anbahnt oder die Gefahr des Zusammenbruchs entsteht"⁵⁾. Die Entscheidung hat gelegentlich Kritik⁶⁾, überwiegend jedoch Zustimmung gefunden⁷⁾. Jedenfalls sind die vom Bundesgerichtshof herausgestellten Grundsätze in das geltende Recht übernommen worden. Zu beachten ist, daß die in § 166 Abs. 2 AktG festgelegte Berichtspflicht nur bei groben Gesetzes- oder Satzungsverletzungen ausgelöst wird, der über die Kontrolle des Jahresabschlusses referierende Hauptteil des Prüfungsberichts nach § 166 Abs. 1 AktG dagegen auch leichte Gesetzes- und Satzungsverstöße aufführen muß.

2. Englisches Recht

Im englischen Gesetz findet die Pflicht zur Rechnungskontrolle in Section 162 Abs. 1 Comp. Act 1948⁸⁾ derart Ausdruck, daß die Auditors über das

-
- 1) Über Grundlage, Form und Inhalt der Erstattung vgl. unten, Seite 90
 - 2) vgl. § 139 AktG 1937
 - 3) AS 16, Seite 17 ff.=NJW 1955, 499 f.=Wpg 1966, Seite 138-142.
 - 4) BGH Wpg 1955, Seite 140
 - 5) BGH Wpg 1955, Seite 141
 - 6) Girgenson, Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, in Wpg 1955, Seite 153-156
 - 7) Scherpf, Nr. 646, 680; Godin-Wilhelmi, 3. Aufl., § 166, Anm. 3
 - 8) "The auditors shall make a report to the members on the accountants examined by them, and on every balance sheet, every profit and loss account and all group accounts laid before the company in

Ergebnis der Kontrolle von Buchführung, Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen ¹⁾ einen Bericht erstatten müssen, der den Anforderungen der 9. Schedule Comp. Act 1948 genügt. Gemäß Ziff. 2 und 3 dieser 9. Schedule ²⁾ muß die Kontrolle zu der Feststellung führen, daß die Buchführung der Gesellschaft ordnungsgemäß ist ³⁾, der Jahresabschluß hiermit übereinstimmt und ein wahres und nicht irreführendes Bild der Finanzlage der Gesellschaft darstellt ⁴⁾. Der nach Sect. 157 Comp. Act von den Direktoren zu erstattende Geschäftsbericht unterliegt nicht der Prüfung durch den Auditor ⁵⁾.

3. Niederländisches Recht

Gemäß Art. 42 a Abs. 1, bzw. 51 b Abs. 1 des niederländischen WvK hat der Prüfer die Buchführung der Gesellschaft regelmäßig zu prüfen und einen Bericht über die vom Vorstand aufgestellte Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung und auch über die Erläuterung hierzu Bericht zu erstatten ^{6) 7)}.

4. Französisches Recht

Auch nach französischem Recht besteht die wesentliche Aufgabe der Commissaires aux comptes in der Kontrolle des Rechnungswesens:

Fortsetzung der Fußnote 8) von Seite 66:

general meeting during their tenure of office, and the report shall contain statements as to the matters mentioned in the Ninth Schedule of this Act."

- 1) Im Comp. Act 1929 war noch nicht vorgeschrieben, daß auch die Gewinn- und Verlustrechnung der Kontrolle unterliegt.
- 2) Text bei de Paula, Seite 371.
- 3) "... proper books of account..."
- 4) "... a true and fair view of the state of the company's affairs..."
- 5) Diel, Seite 78; Trumpler, Seite 101
- 6) Also ohne Rücksicht darauf, ob er von der Versammlung oder vom Aufsichtsrat bestellt ist.
- 7) "... deskundige ..., teinde op de boekhouding regelmatig toezicht te houden, alsmede om aan de algemeene vergadering verslag uit te brengen omtrent de door het bestuur outworpen balans en winst- en verlies-rekening met toelichting."

Gemäß Art. 228 LSoc. ¹⁾ obliegt es den Commissaires aux comptes als einer permanenten Aufgabe, die Gesellschaftskonten, insbesondere die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, auf ihre Ordnungsmäßigkeit und Wahrhaftigkeit (*régularité et sincérité*) zu überprüfen und diese ausdrücklich zu bestätigen. Bedeutung und Tragweise dieses Begriffes, der aus dem alten Gesetz übernommen wurde ²⁾, ergaben sich aus den gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung und aus Handelsbrauch ³⁾. Die Kontrolle muß sich wie nach deutschem Recht auf den Geschäftsbericht der Geschäftsführung erstrecken, soweit er den Jahresabschluß erläutert ⁴⁾. Im neuen Gesetz ist das schon nach dem alten Recht ⁵⁾ geltende Verbot, daß sich die Prüfer in irgendeiner Form in die Geschäftsführung einmischen, besonders hervorgehoben ⁶⁾.

5. Belgisches Recht

Der Aufgabenkreis der belgischen Commissaires ⁷⁾ ist gesetzlich unzulänglich geregelt. In eindeutiger Form ist lediglich die Verpflichtung zur Berichterstattung über das Prüfungsergebnis hervorgehoben ⁸⁾. In Art. 65 Abs. 1 LCS

1) Art. 228 L. Soc.: "Les commissaires aux comptes certifient la régularité et la sincérité de l'inventaire, du compte d'exploitation générale, du compte de pertes et profits et du bilan.

A cet effet, ils ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux. Ils vérifient également la sincérité des informations données dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société. Les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires."

2) Art. 32 Abs. 1 Gesetz 1867 •

3) Vgl. hierzu im folgenden Abschnitt

4) Art. 228 Abs. 2 L. Soc.

5) Cour de Paris, 8-3-1932 in D. H. 1932, 225; vgl. Blind, Seite 138

6) Art. 228 Abs. 2 L. Soc.; vgl. FN 1

7) Den Commissaires-reviseurs sind die gleichen Aufgaben zugewiesen wie den Commissaires "ordinaires", vgl. van Ommeslaghe, Nr. 70; über ihren Sonderbericht vgl. unten, Seite 97

8) Art. 65 Abs. III LCS.

ist festgelegt, daß die Commissaires ein unbeschränktes Überwachungs- und Prüfungsrecht über alle Geschäftsmaßnahmen der Gesellschaft haben ¹⁾; es wird angenommen, daß diesem Recht eine entsprechende Pflicht gegenübersteht ²⁾. Sie müssen die Gesellschaftskonten, die einzelnen Vermögenspositionen und die Richtigkeit ihrer Bewertung überprüfen und sich davon überzeugen, daß Buchführung und Jahresrechnung Entwicklung und Zustand der Gesellschaftsfinanzen richtig wiedergeben ³⁾.

6. Luxemburgisches Recht

Die Aufgaben der Prüfer einer luxemburgischen Aktiengesellschaft sind die gleichen wie der belgischen Prüfer ⁴⁾.

7. Italienisches Recht

Der Aufgabenbereich der italienischen Sindaci ist derart weit gefasst, daß es schwerfällt, den Kern ihrer Pflichten herauszuschälen. Gemäß Art. 2403 Abs. 1 Codice civile ⁵⁾ hat das Collegio sindacale die Verwaltung der Gesellschaft zu kontrollieren, über die Beachtung von Gesetz und Satzung zu wachen und sich von der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, von der

-
- 1) "Les commissaires ont un droit illimité de surveillance et de contrôle sur toutes les opérations de la société".
 - 2) Jura Europae, Teil Belgien Nr. 61
 - 3) Van Ommeslaghe, Nr. 70
 - 4) Art. 62 luxemburgisches Gesetz von 1915 entspricht wörtlich dem Art. 65 LCS in der Fassung vor der Reform 1953. Demnach besitzt das belgische Schrifttum auch Geltung für das luxemburgische Recht; über die unbedeutende Rolle der luxemburgischen Rechtsprechung vgl. Frédéricq, Nr. 946
 - 5) Diese Vorschrift lautet:
 "Il collegio sindacale deve controllare l'amministrazione della società, vigilare sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo ed accertare la regolare tenuta della contabilità sociale, la corrispondenza del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite alle risultanze dei libri e delle scritture contabile, e l'osservanza delle norme stabiliti dall'articolo 2425 per la valutazione del patrimonio sociale."

Übereinstimmung des Jahresabschlusses mit den Büchern und Schriften sowie von der Einhaltung der Bewertungsvorschriften zu überzeugen. Er muß ferner zumindest vierteljährlich den Kassenbestand und die Effekten und Wertpapiere nachprüfen, die sich im Eigentum oder Besitz der Gesellschaft befinden ¹⁾. Außerdem bestehen eine große Zahl von Sonderpflichten, die teilweise mit denen des französischen Rechts vergleichbar sind und in einigen Fällen den Charakter reiner Verwaltungstätigkeit haben ²⁾.

Aus der Legaldefinition des Art. 2403 Cod. civ. it. ist die Dreiteilung der Funktionen der Sindaci erkennbar: Kontrolle der Verwaltung, Überwachung der Beachtung von Gesetz und Satzung und Kontrolle der Rechnungslegung.

a) Kontrolle der Verwaltung

Welchen Inhalt die Aufgabe "controllo dell'amministrazione" hat, beantwortet sich danach, ob das zentrale Problem im Recht der Sindaci, die klare Abgrenzung der Kompetenzen von sindaci und amministratori, zufriedenstellend gelöst werden kann: "il pericolo più grave... che il controllo esorbitasse dai suoi confini per invadere quelli dall'amministrazione..." ³⁾. Im Grundsatz gilt, daß die Sindaci nur zu kontrollieren haben und keine Maßnahmen der Verwaltung oder Geschäftsführung treffen dürfen ⁴⁾. Aus der Einführung des Begriffes "controllo dell'amministrazione" ⁵⁾ wird geschlossen, daß nur eine Ordnungskontrolle technischer Art zulässig ist, die sich auf die Geschäftsführung insgesamt und nicht auf einzelne Geschäftsmaßnahmen zu erstrecken hat ⁶⁾. Übereinstimmend wird es als unzulässig erachtet, daß sich die Sindaci über Zweckmäßigkeit und Erfolgsaussichten einzelner Maßnahmen äußern ⁷⁾.

1) Art. 2403 Abs. II Cod. civ. it.:

"Il collegio sindacale deve altresì accertare almeno ogni trimestre la consistenza de cassa e l'esistenza dei valori et dei titoli di proprietà sociale o ricevuti della società in pegno, cauzione o custodia."

2) Vgl. im einzelnen im letzten Abschnitt dieses Kapitels.

3) Bericht Nr. 175 zum Codice Civile 1942, zitiert bei Moro Visconti, Seite 38.

4) Vgl. ausführlich Moro Visconti, Seite 37 ff.

5) Im alten Cod. comm. 1882 Art. 148 Abs. II hieß es noch: "... esercitare una attività vigilanza sulle operazioni sociali..."; vgl. Càfaro, Seite 13.

6) Frè, Art. 2403 Anm. 1; Càfaro, Seite 13.

7) Frè und Càfaro ebenda; Moro Visconti, Seite 49; Henrich in Die AG, 1964, Seite 276; Ferri, Nr. 210.

Wenn sich die Sindaci demnach grundsätzlich nicht in die Geschäftsführung einmischen dürfen, so sind sie doch in Ausnahmefällen zur Kritik und Beanstandung solcher Maßnahmen und Entscheidungen berechtigt und verpflichtet, deren gefährliche oder gar ruinöse Auswirkungen auf die Geschäftslage der Gesellschaft sie erkennen können ¹⁾.

b) Gesetzmäßigkeitskontrolle

Die Pflicht der Sindaci zur Überwachung (*vigilanza*) der Beachtung von Gesetz und Satzung ²⁾ erstreckt sich im wesentlichen auf die Tätigkeit der Geschäftsführung, umfaßt aber auch das Verhalten der Hauptversammlung ³⁾. Zur Erfüllung dieser weitreichenden Aufgabe ⁴⁾ sind den Sindaci verschiedene Vorrechte eingeräumt ⁵⁾, darunter die Befugnis nach Art. 2377 Abs. 2 Cod. civ. it., gesetzwidrige Beschlüsse der Hauptversammlung innerhalb von 3 Monaten anzufechten und das Recht nach Art. 2446 Cod. civ. it., bei außerordentlicher Kapitalverringerung eine gerichtliche Anordnung zu beantragen, falls die Versammlung es unterläßt, eine entsprechende Herabsetzung des Kapitals zu beschließen. Im Interesse einer möglichst lückenlosen Kontrolle der Geschäftsführung sind die Sindaci gesetzlich verpflichtet, an allen Sitzungen des Verwaltungsrates teilzunehmen ⁶⁾, weiterhin berechtigt, bei Sitzungen des *Comitato esecutivo* ⁷⁾ anwesend zu sein ⁸⁾.

Zu betonen ist, daß die Sindaci nur eine reine Gesetzmäßigkeits-, keine Zweckmäßigkeitskontrolle ausüben sollen ⁹⁾. Sie dürfen sich also zu ein-

1) Frè, Art. 2403 Anm. 1, Seite 455; 456; Lanza, Seite 728

2) Art. 2403 Abs. 1 Cod. civ. it.

3) Vgl. Ferri, Nr. 210, Frè, Art. 2403, Anm. 3

4) Die Gesetzmäßigkeitskontrolle kann als Oberpflicht der Sindaci angesehen werden, die die Pflicht zur Kontrolle von Verwaltung und Rechnungslegung überragt und durchdringt; so Frè, Art. 2403 Anm. 3 und Cãfaro, Seite 14.

5) Vgl. Ferri, Nr. 210

6) Art. 2405 Abs. 1 Cod. civ. it.; bei zweimaligem Fehlen endet ihr Prüfungsamt *ipso iure* (Art. 2405 Abs. 2 Cod. civ. it.)

7) Über dessen Stellung vgl. in Kapitel I, Seite 11

8) Art. 2405 Abs. 1 Cod. civ. it.; eine Teilnahmepflicht wäre mit Hinblick auf die Häufigkeit der Sitzungen nicht sinnvoll; vgl. Moro Visconti, Seite 61.

9) Frè, Anm. zu Art. 2405; Ferri, Nr. 211; Graziani, Seite 393; Moro Visconti, Seite 58 ff.

zelen Maßnahmen der Geschäftsführung nur äußern, wenn diese nach ihrer Einsicht gegen Gesetz oder Satzung verstoßen ¹⁾. Die Verpflichtung der Sindaci zur Gesetzmäßigkeitskontrolle ist in einem Fall praktisch geworden, der gerichtlich entschieden wurde ²⁾; Nachdem die Geschäftsführung einer Gesellschaft pflichtwidrig keine Jahresbilanz erstellt hatte, unternahmen die Sindaci keine Maßnahmen zur Herbeiführung des gesetzmäßigen Zustandes. Das Gericht erachtete die Untätigkeit als Pflichtverletzung und verurteilte Amministratori und Sindaci solidarisch zum Schadensersatz ³⁾.

c) Rechnungskontrolle

Wichtigste Aufgabe der Sindaci ist die Pflicht zur Kontrolle des Rechnungswesens ⁴⁾. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ⁵⁾ hat der Gesetzgeber hierauf die Betonung vor allen anderen Pflichten gelegt ⁶⁾. Da die Verwaltung überwacht, aber nicht behindert werden soll, wird sich die Tätigkeit der Sindaci im Regelfall in der Rechnungskontrolle konzentrieren ⁷⁾. In praxi begnügen sie sich daher auch mit der Überprüfung der Finanzlage der Gesellschaft, wie sie in der Rechnungslegung zum Ausdruck kommt ⁸⁾.

8. Zusammenfassung

Die Darstellung hat gezeigt, daß der Aufgabenbereich der Prüfer in den Gesetzen der untersuchten Rechte sehr unterschiedlich geregelt ist. Während sich ihre Tätigkeit nach der klaren Fassung der deutschen, englischen, nieder-

1) Frè aaO; Moro Visconti aaO.

2) Urteil des Tribunale di Napoli vom 28.3.1945, in Foro Italiano 1945, I, 426.

3) Zustimmend zum Urteil: Moro Visconti, Seite 46 f.; Arsidi, Seite 65.

4) Frè, Art. 2403, Anm. 2; Graziani, Nr. 114; Ferri, Nr. 210

5) Art. 2403 Abs. I Cod. civ. it.

6) Vgl. die ausführliche Formulierung des Art. 2403 Abs. 1 Cod. civ.it.:

a) Nachprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung

b) Übereinstimmung von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung hiermit

c) Beachtung der Bewertungsvorschriften.

7) dagegen gewinnen die anderen gesetzlichen Pflichten ihre Bedeutung in den Ausnahmefällen von gesellschaftsschädigenden oder gesetzwidrigen Maßnahmen der Geschäftsführung; vgl. oben unter a) und b)

8) Vgl. Arsidi, Seite 73; Henrich in Die AG. 1964, Seite 276

ländischen Ordnungen und auch nach dem neuen französischen Gesetz in der Kontrolle der Rechnungslegung, insbes. des Jahresabschlusses ¹⁾ erschöpft, ist den belgischen, luxemburgischen und italienischen Prüfern nach dem Gesetzeswortlaut darüberhinaus eine allgemeine Überwachungsfunktion übertragen. Nach eingehender Untersuchung der romanischen Rechte, insbes. des italienischen Rechts, läßt sich indessen feststellen, daß sich der Aufgabenbereich der Commissaires und Sindaci in seinem Kern nicht wesentlich von der Funktion der Abschlußprüfung deutsch/englischen Typs unterscheidet:

Nach sämtlichen Rechten liegt die Grenze der Kontrolltätigkeit der Abschlußprüfer in dem Verbot, sich in irgendeiner Form in die Verwaltung und Geschäftsführung einzumischen ²⁾. Soweit den italienischen Sindaci die allgemeine Kontrolle der Verwaltung übertragen ist, wird diese Verpflichtung nur in Ausnahmefällen praktisch ³⁾. Der in allen Rechten anerkannte Grundsatz, daß sich die Prüfer nicht zur Zweckmäßigkeit einzelner Geschäftsmaßnahmen äußern dürfen, gilt auch für das italienische Recht. Die Sindaci sollen nur solche Maßnahmen der Geschäftsführung beanstanden, deren gefährliche oder gar ruinöse Auswirkung auf die geschäft-

-
- 1) Überwiegend unter Einbeziehung des Geschäftsberichts, soweit er den Jahresabschluß erläutert; der Geschäftsbericht unterliegt nur nach englischem Recht nicht der Kontrolle der Auditors; vgl. oben, Seite 67
- 2) Für das deutsche Recht: Adler-Düring, § 135 Anm. 17
- | | | | | |
|---|---|----------|---|---|
| " | " | franz. | " | : Blind, Seite 138, Cour de Paris, 8-3-1932
in DH 1932, 225; in Art. 228 L. Soc. nunmehr
ausdrücklich festgelegt |
| " | " | belg. | " | : Jura Europae, Teil Belgien, Nr. 60; van Ryn, Nr. 665 |
| " | " | ital. | " | : Graziani, Nr. 114; Frè, Art. 2403, Anm. 2;
Henrich in Die AG, 1964, Seite 276 |
| " | " | niederl. | " | : de Knol, Seite 304 |
| " | " | engl. | " | : London and General Bank, Case (1895) 2 Ch.
682, wörtliche Wiedergabe der Entscheidungs-
gründe bei de Paula, Seite 213 f.: "...It is
nothing to an auditor whether the business of a
company is being conducted prudently or
imprudently..." |

- 3) Vgl. Seite 70 f

liche Entwicklung der Gesellschaft erkennbar ist ¹⁾. Diese Aufgabe entspricht nahezu völlig der nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs geforderten und in das neue Aktiengesetz übernommenen Verpflichtung der deutschen Abschlußprüfer, unter besonderen Umständen zur Geschäftslage der Gesellschaft Stellung zu nehmen ²⁾.

Einzigartig und ohne vergleichbares Gegenstück in den übrigen Rechten erweist sich hingegen die den Sindaci gesetzlich auferlegte Pflicht, auch die Beschlüsse der Aktionärsversammlung einer Gesetzes- und Satzungskontrolle zu unterziehen ³⁾. Im übrigen bleibt zu beachten, daß sich die Tätigkeit der romanischen Commissaires und Sindaci ungeachtet der gesetzlichen Regelungen nach der tatsächlichen, praktischen Übung im wesentlichen in der Kontrolle des Rechnungswesens erschöpft ⁴⁾.

II DURCHFÜHRUNG DER KONTROLLE

Über die Art der Durchführung der Kontrolle, die sich ausschließlich oder vorrangig auf die Rechnungslegung erstreckt ⁵⁾, gibt es in den untersuchten Rechtsordnungen keine oder nur wenige, keinesfalls umfassende Vorschriften ⁶⁾. Die Fragen nach Umfang, Methode und Zeitpunkt der Abschlußprüfung richten sich daher vorwiegend nach der tatsächlichen, ständigen Übung. Die Prüfungspraxis hat sich naturgemäß in den einzelnen Ländern verschiedenen entwickelt, jedoch sind nach den Stellungnahmen der Wirtschaftsprüfer ⁷⁾ einige Grundsätze allgemein anerkannt.

1. Zielsetzung der Rechnungskontrolle

Die Abschlußprüfung muß die Feststellung erlauben, daß der Jahresabschluß zutreffend und ohne Verfälschungen die Finanzlage der Gesellschaft widerspiegelt.

1) Vgl. Seite 70 f

2) Vgl. Seite 66

3) Vgl. Seite 71

4) Vgl. Seite 68 f., 72

5) Auch nach den romanischen Rechten; vgl. im vorigen Abschnitt

6) Vgl. für das deutsche Recht § 162 Abs. 2 AktG.

7) Vgl. UEC-Bericht 1961, Fragengruppe 3.

a) Kontrolle der Bilanzvollständigkeit

Daher muß der Prüfer kontrollieren, ob die in der Bilanz ¹⁾ ausgewiesenen Vermögensposten tatsächlich vorhanden und die Schuldposten vollständig erfasst sind ²⁾. Dieser Teil der Prüfung darf sich nicht in einem formell-rechnerischen Vergleich der einander entsprechenden Positionen in der Bilanz und in den Büchern der Gesellschaft erschöpfen ³⁾, sondern muß die materiell zu Grunde liegenden Belege und Bestandsposten erfassen ⁴⁾. Dieser Grundsatz gilt für alle Positionen der Aktiv- und Passivseite ⁵⁾. Die Kontrolle der Buchführung ist eine Vorbedingung für die Bilanzprüfung ⁶⁾, wird aber von einigen Rechtsordnungen ⁷⁾ besonders hervorgehoben ⁸⁾.

b) Kontrolle der Bilanzklarheit

Nach der Prüfung der Bilanzvollständigkeit muß sich der Prüfer von der

-
- 1) Die Prüfung der vollständigen Wiedergabe der einzelnen Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung steht hiermit in engem Zusammenhang (WPH 1963, Seite 583 f.)
 - 2) Für das deutsche Recht: vgl. WPH 1963, Seite 583 ff.
 " " franz. " : Fain, Seite 3 und Bertrand-Pibrac, Seite 59
 " " engl. " : Blind, Seite 91
 - 3) Zu der Frage, inwieweit die Existenz und Organisation einer internen Revisionsabteilung in der Gesellschaft für den Umfang der formellen Kontrolle durch den Prüfer von Bedeutung ist vgl. Diel, Seite 81 und Blind, Seite 96.
 - 4) Für das deutsche Recht: WPH 1963, Seite 583 ff.
 " " franz. " : Fain, Seite 3 und Bertrand-Pibrac, Seite 59
 " " engl. " : Blind, Seite 91.
 - 5) Wobei in der Methode Unterschiede bestehen, vgl. ausführlich WPH 1963, Seite 583 ff.; für das franz. Recht Dubrujeaud, Nr. 153 und Blind, Seite 144; für das italienische Recht Frè, Art. 2403, Anm. 2
 - 6) Adler-Düring, § 135 Anm. 144
 - 7) § 162 AktG.; Art. 228 L. Soc.; Art. 2403 Cod. civ. it.
 - 8) Die Buchführungspflicht ergibt sich nach deutschem Recht aus §§ 38 ff. HGB
 " franz. " " Art. 8-18 Code de commerce
 " ital. " " Art. 2214 ff. Cod. civ. it.
 " engl. " " Sect. 147 ff. Comp. Act 1948

Ordnungsmäßigkeit der Bilanzaufgliederung überzeugen ¹⁾).

Der Umfang der Kontrolltätigkeit hängt in starkem Maße von Art und Weise der Bilanzgliederung ab, wie sie nach den verschiedenen Rechten vorgeschrieben ist ²⁾. In einigen Rechtsordnungen gibt es ähnlich detaillierte Vorschriften für die Gliederung der Jahresbilanz wie im deutschen Recht ^{3) 4)}; in

- 1) Für das deutsche Recht: WPH, Seite 583
 " " franz. " : Dubrujeaud, Nr. 161
 " " belg. " : Colleye in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 3
 " " lux. " : Scherer in UEC-Bericht 1961 *ibid.*
 " " ital. " : Frè, Art. 2403, Anm. 2
 " " engl. " : de Paula, Seite 9.
- 2) Wegen der Bedeutung der Aussagekraft eines Jahresabschlusses für die Kontrolltätigkeit eines Prüfers wäre es nützlich, Art und Umfang der Rechnungslegung, wie sie in den verschiedenen Ländern nach Gesetz und Handelsbrauch durchgeführt wird, im einzelnen darzulegen; hierauf muß jedoch mit Rücksicht auf den Umfang der Arbeit verzichtet werden. Es sollen daher im folgenden nur die wichtigsten gesetzlichen Grundlagen der Rechnungslegung angeführt werden.
- 3) §§ 151, 152 AktG.
- 4) Vergleichbar sind das italienische und das englische Recht. Im italienischen Codice civile von 1942 ist in Artikel 2424 erstmals ein Gliederungsschema aufgestellt, das grundsätzlich mit der Regelung der §§ 151, 152 AktG. übereinstimmt, im einzelnen aber erheblich abweicht; vgl. näher Eßer, Band 1, Seite 35; Kempchen, Seite 68 ff.; Djian, Nr. 104.
 Auch im englischen Companies Act von 1948 sind in einer grundlegenden Neuordnung die Bilanzierungsgrundsätze für Public Companies in den Sections 147-163 festgelegt; Einzelvorschriften finden sich im 8. Anhang (Schedule) zum Companies Act 1948. Die Gliederungsvorschriften sind jedoch nicht so detailliert wie nach deutschem Recht. Zur Form der Bilanz ist bemerkenswert, daß Kapital, Reserven und Passiva auf der linken Seite, die Aktiva dagegen auf der rechten Seite geführt werden. - Zum englischen Recht vgl. Baumann, Seite 137 ff.; Holt, Seite 9 ff. (12); Kempchen, Seite 96 ff.

anderen Handelsgesetzen ist nur eine unzureichende Mindestgliederung vorgeschrieben ¹⁾. Für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung fehlt es im Gegensatz zum deutschen Recht ²⁾ in allen anderen Rechten an einer ausführlichen gesetzlichen Regelung. Nach englischem Recht wird eine

- 1) Für das belgische Recht in Art. 77, Abs. 3 LCS; vgl. hierzu Lutter, Die belgische AG, Abschnitt X, 3 a; kritisch auch Djian, Nr. 103. Für das niederländische Recht ist in Art. 42 Abs. 3 WvK nur bestimmt, daß bestimmte Posten auf der Aktivseite der Bilanz gesondert auszuweisen sind; vgl. Lutter, Seite 348, 306; Eßer, Band 2, Seite 45. Für das französische Recht ist in Art. 35 Abs. 1 Gesetz vom 24. 7. 1867 nur vorgeschrieben, daß die Bilanz jährlich in der gleichen Form erstellt werden muß (Grundsatz der Bilanzkontinuität); Gliederungsvorschriften fehlen völlig. - Im neuen Gesetz, Art. 341 LSoc. ist gleichermaßen nur festgelegt, daß der Jahresabschluß nach Form und Bewertungsmethoden kontinuierlich aufgebaut sein muß; über Abweichungen hat die Generalversammlung zu beschließen. Neu in den Gesetzestext aufgenommen ist die Vorschrift, daß Amortisationen im Interesse der Bilanzklarheit besonders auszuweisen sind, Art. 342 LSoc. Im übrigen wurde bei den Gesetzesberatungen aus grundsätzlichen Erwägungen davon Abstand genommen, ein detailliertes Gliederungsschema in das Gesetz aufzunehmen, da derartige Regelungen über das Rechnungswesen durch Verordnungen und den "plan comptable" erfolgen sollten; vgl. Hamiaut, Band III, Seite 71. - Die Bilanzen der meisten französischen Aktiengesellschaften sind nach dem "plan général comptable" gegliedert, der, durch Décret vom 22. 10. 1947 geschaffen, heute in der Fassung des Gesetzes vom 11. 5. 1955 gilt; seine Anwendung ist nach dem Décret vom 29. 6. 1948 für alle Aktiengesellschaften mit einem Jahresumsatz von über 5 Millionen NF verbindlich, zahlreiche Gesellschaften mit geringerem Umsatz haben ihn aus steuerrechtlichen Gründen übernommen. Die Gliederungsprinzipien des französischen Kontenplanes entsprechen weitgehend dem Kontenrahmen des deutschen Aktienrechts. Vgl. zum franz. Recht Bärmann in AcP 156, Seite 199 ff.; Lutter, Seite 335; van Ommeslaghe, Nr. 54; Kempchen, Seite 58 ff.; Stramm, Seite 521.
- 2) §§ 157, 158 AktG.

bestimmte Mindestgliederung ¹⁾, im übrigen nur die Beachtung eines allgemeinen Prinzips verlangt ²⁾. Von großer Bedeutung für die tatsächliche Aufgliederung des Jahresabschlusses in den verschiedenen Rechten sind die über das Gesetz hinausgehenden zusätzlichen Anforderungen der Praxis ³⁾.

-
- 1) Gemäß § 12 des 8. Anhangs zum Companies Act 1948 sind bestimmte Posten bei den Erträgen und den Aufwendungen gesondert aufzuführen; vgl. im einzelnen Eßer Band 1, Seite 15; Holt, Seite 11.
 - 2) Keinerlei Vorschriften sind im belgischen und niederländischen Gesetz enthalten; vgl. Lutter, Die belg. AG, X 3 b; Kempchen, Seite 76; Eßer, Band 1, Seite 35.

Für das französische Recht vgl. die vorausgehende längere Fußnote; im neuen Gesetz sind keine Gliederungsvorschriften für die Gewinn- und Verlustrechnung enthalten.

Für das italienische Recht ist in Art. 2423 Cod. civ. it. nur vorgeschrieben, daß die Gewinn- und Verlustrechnung den Gewinn bzw. Verlust mit "Klarheit und Genauigkeit" ausweist; Gliederungsregeln bestehen nicht. Durch ein Sondergesetz vom 4.3.1958 ist für "Gesellschaften der Produktion und Verteilung elektrischer Energie" ein detailliertes Schema für die Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung für verbindlich erklärt. Vgl. im einzelnen Eßer, Band 2, Seite 29; Djian, Nr. 104.

- 3) Dies gilt insbesondere für das englische Recht, wonach auf Grund der Anregung durch die Handelspresse und der Empfehlungen des Institute of Chartered Accountants die Jahresabschlüsse der Public Companies eine derartige Aufgliederung erfahren, daß sie in ihrer Aussagekraft den Jahresrechnungen deutscher Aktiengesellschaften nicht nachstehen. Vgl. hierüber Kempchen, Seite 103 und Holt, Seite 8.

Für das niederländische Recht ist bemerkenswert, daß die großen Aktiengesellschaften sehr detaillierte Jahresabschlüsse veröffentlichen; vgl. die Beispiele von Unilever und Philips bei Eßer, Band 1, Seite 35 ff. Für die Verbesserung der Jahresrechnung in Belgien ist auf die Einflußnahme der Commission bancaire hinzuweisen; vgl. hierüber in der Einleitung der Arbeit.

c) Kontrolle der Bilanzwahrheit

Die dritte Stufe der Rechnungskontrolle besteht in der Prüfung, ob die ausgewiesenen Vermögens- und Schuldposten getreu den nach Gesetz, Satzung und Handelsbrauch bestehenden Maßstäben bewertet sind ¹⁾.

Nur in einigen Rechten gibt es gesetzliche Bewertungsvorschriften ²⁾. Soweit es hieran fehlt ³⁾ und die Verwaltung auch nach den Anforderungen der Praxis ⁴⁾ weitreichende Freiheit in der Bewertung der Vermögensgegen-

1) Für das deutsche Recht: §§ 153-156 AktG.

"	"	franz.	"	: Blind, Seite 148, Dubrujeaud, Nr. 159
"	"	belg.	"	: Jura Europae, Teil Belgien, Nr. 60
"	"	luxemb.	"	: Scherer in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 3
"	"	ital.	"	: Frè, Art. 2403, Anm. 2; Càfaro, Seite 20
"	"	engl.	"	: de Paula, Seite 9
"	"	niederl.	"	: de Knol, Seite 303.

- 2) Dem deutschen Recht vergleichbare Bewertungsvorschriften, wie sie in §§ 133 f. AktG. niedergelegt sind, gibt es nur im italienischen Gesetz. Gemäß Artikel 2425 ff. Cod.civ.it. gelten für die Bewertung der einzelnen Gegenstände des Anlagen- und Umlaufvermögens bestimmte Prinzipien. Die Abschreibungssätze sind gesetzlich geregelt, wobei eine Mitwirkung der Sindaci vorgesehen ist (Art. 2426 Cod.civ.it.). Von der einmal geübten Bewertungsmethode soll grundsätzlich nicht abgewichen werden; die Berechtigung von Änderungen müssen die Sindaci in ihrem Bericht besonders darlegen (Art. 2425 Abs. 1 und 2 Cod.civ.it.); vgl. im einzelnen Frè, Art. 2425, Anm. 1. Für das französische Recht finden sich weder im Code de commerce von 1807 noch im Gesetz vom 24.7.1966 Bewertungsvorschriften. Es gelten indessen für die meisten Gesellschaften die Bewertungsregeln (règles d'évaluation) der Art. 8 bis 14 des Décret vom 7.8.1958, die in den allgemeinen Kontenplan übernommen wurden. Vgl. hierüber Stramm, Seite 602 ff.
- 3) Keinerlei Bewertungsvorschriften gibt es in den belgischen, englischen und niederländischen Gesetzen; in Art. 42 Abs. 1 des niederländischen WvK ist lediglich vorgeschrieben, daß die Art der Bewertung zu erläutern ist.
- 4) Strenge Anforderungen an die Bewertungsmaßstäbe werden insbesondere von der englischen Praxis gestellt; vgl. hierzu Holt, Seite 9. Zu den üblichen Bewertungsmethoden nach niederländischer Auffassung vgl. Lutter, Seite 349.

stände besitzt ¹⁾, hat diese Kontrollpflicht nur unscharfe Konturen ²⁾ und ist eine Quelle von Konflikten zwischen Verwaltungs- und Kontrollorgan ³⁾.

2. Umfang der Kontrolle - Totalprüfung und Prüfung in Stichproben

Damit der Prüfer die Überzeugung gewinnen kann, daß der Jahresabschluß der Gesellschaft zutreffend und ordnungsgemäß ist, muß er nach Möglichkeit eine lückenlose Prüfung aller Einzelposten vornehmen. Eine Totalrevision ist sicher erstrebenswert, praktisch aber undurchführbar ⁴⁾. Der Prüfer wird sich daher auf eine Kontrolle mit Stichproben ⁵⁾ beschränken müssen, die auch allgemein als ausreichend angesehen wird ⁶⁾. Anzahl und Verteilung der Stichproben bleiben dem Ermessen und der Erfahrung des Prüfers überlassen ⁷⁾. Besteht für einzelne Gebiete der Verdacht auf Unregelmäßigkeiten, so wird

-
- 1) Ein sehr gefährlicher Zustand, da gerade bei Wertansätzen am ehesten Täuschungen und Betrugereien der Verwaltung möglich sind; vgl. Djian, Nr. 118
 - 2) So für das belgische Recht: Colleye in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 3. - Anders dagegen nach englischer Praxis, wonach die Auditors üblicherweise genaue Auskünfte über die Bewertungsmethoden fordern und auch erhalten; vgl. Blind, Seite 99.
 - 3) Für das alte italienische Recht: Căfaro, Seite 20.
 - 4) Frédéricq, Nr. 463.
 - 5) "Sondages", "coupes de sondes"; "controlli parziali".
 - 6) Für das deutsche Recht: Adler/Düring/Schmaltz, § 141, Anm. 10, Ziff. 1; Semler in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 3

"	"	franz.	"	: Dubrujeaud, Nr. 171; Birscl, Nr. 78; Lagarde, Nr. 80
"	"	belg.	"	: Frédéricq, Nr. 463; Colleye in UEC-Bericht, Antwort auf Frage 3
"	"	engl.	"	: Diel, Seite 80
"	"	ital.	"	: Chiaraviglio in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 3.
 - 7) Semler und Dubrujeaud, ebenda

eine intensivere Prüfung angebracht sein ¹⁾).

3. Zusammenarbeit mehrerer Prüfer; Verwendung von Prüfungsplänen

Im Interesse einer möglichst wirksamen Kontrolle empfiehlt es sich, nach einem bestimmten Prüfungsplan zu arbeiten, insbesondere wenn mehrere Prüfer bestellt sind, die gleichberechtigt und selbständig ²⁾, in kollegialer Weise ³⁾ oder mit Gehilfen ⁴⁾ tätig werden ⁵⁾,

a) englische Praxis

Interessant ist die englische Praxis, wonach die Aufstellung von Prüfungsplänen (Audit Programmes) sehr verbreitet ist ⁶⁾. Diese Audit Programmes enthalten nur ein Gerippe der wichtigsten Prüfungsarbeiten und deren Aufteilung unter die einzelnen an der Kontrolle beteiligten Prüfer, die die Ausführung der jeweiligen Arbeit im Plan vermerken ⁷⁾. Außerdem pflegen viele Prüfer Aufzeichnungen über bereits durchgeführte Arbeiten in den sogenannten Audit Note Books zu machen, die man mit den in Deutschland

-
- 1) So für das französische Recht Dubrujeaud, Nr. 171
 " " " deutsche " Adler/Düring/Schmaltz, § 141, Anm. 10, Ziff. 2
 " " " italienische " Frè, Art. 2403, Anm. 2, Seite 456
 - 2) So nach franz. Recht, vgl. Dubrujeaud, Nr. 144
 - 3) So nach belgischem, luxemburgischem und italienischen Recht; vgl. im einzelnen Seite 26, 82
 - 4) So überwiegend im englischen Recht (Diel, Seite 84); für das neue französische Recht vgl. Art. 229 Abs. 2 L. Soc.
 - 5) Die Aufstellung eines Prüfungsplans ist insbesondere bei größeren Abschlußprüfungen wichtig, da sonst die Gefahr besteht, daß wichtige Prüfungsgebiete gegen Ende der Prüfung unter Zeitdruck nicht so gründlich geprüft werden, wie dies nötig und auch bei entsprechender Zeiteinteilung möglich gewesen wäre; vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 135, Anm. 74
 - 6) Diel, Seite 84
 - 7) Auf diese Weise kann jederzeit festgestellt werden, wie der Stand der Prüfungsarbeiten ist und welcher Prüfer für bestimmte Unterlassungen oder Fehler verantwortlich ist (Diel, Seite 84).

üblichen Arbeitspapieren vergleichen kann ¹⁾. In England verwenden die Prüfer besondere Prüferzeichen ²⁾, "ticks" genannt, deren Nachahmung durch Angestellte der zu prüfenden Gesellschaft nicht möglich ist ³⁾.

b) Ausdruck des Kollegialprinzips nach den romanischen Rechten

Besonders geregelt ist die Arbeitsweise der italienischen Sindaci, die, wie die belgischen und luxemburgischen Commissaires ⁴⁾, obligatorisch ein Kollegium bilden ⁵⁾. Die Sindaci können zwar bestimmte Kontrollmaßnahmen unabhängig von der Zustimmung der anderen Prüfer ausführen ⁶⁾ oder eine gewisse, angemessene Arbeitsteilung vereinbaren ⁷⁾, Organisation und Durchführung der Kontrolle müssen jedoch nach der gesetzlichen Regelung in kollektiver Zusammenarbeit erfolgen. Die Sindaci müssen zumindest vierteljährlich zu einer gemeinsamen Sitzung zusammentreffen ⁸⁾, über deren Verlauf ein Protokoll geführt wird; dieses ist von allen Prüfern zu unterzeichnen und in ein besonderes Sitzungsbuch zu übertragen ⁹⁾. Die Entscheidungen des Kollegiums, die mit absoluter Mehrheit getroffen werden, ¹⁰⁾ sind in einem Beschlußbuch zu vermerken; der Prüfer, der mit seiner Ansicht unterliegt, ist berechtigt, die Gründe seiner Ablehnung eintragen zu lassen ¹¹⁾. In eines dieser beiden Bücher sind die Feststellungen (accertamenti) einzutragen, die die Sindaci im Verlauf ihrer Prüfungstätigkeit getroffen haben ¹²⁾.

-
- 1) Diel, Seite 85; diese Audit Note Books werden sorgfältig aufbewahrt und dienen gegebenenfalls als Unterlage in einem Prozeß mit der geprüften Gesellschaft.
 - 2) Farbige Tinte, besondere Bleistifte oder Stempel mit ihren Initialen.
 - 3) Diel, Seite 86 f.
 - 4) Art. 67 LCS; vgl. Frédéricq, Nr. 462; Resteau, Nr. 1056.
 - 5) Art. 2403, 2404 Cod. civ. it.
 - 6) Art. 2403 Abs. III Cod. civ. it.
 - 7) Frê, Art. 2404 Anm. 1
 - 8) Art. 2401 Abs. 1 und 2 Cod. civ. it.
 - 9) Art. 2404 Abs. 3, 2421 Nr. 5 Cod. civ. it.
 - 10) Art. 2404 Abs. 4 Cod. civ. it.
 - 11) Art. 2421 Nr. 5 Cod. civ. it.
 - 12) Art. 2403 Abs. 5 Cod. civ. it.

4. Zeitpunkt der Kontrolle

Die Frage, wann die Überprüfung der Rechnungslegung einer Gesellschaft vorzunehmen ist, ist nach keiner der hier untersuchten Rechtsordnungen ausdrücklich geregelt. Der Jahresabschluß, d. h. die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung, kann naturgemäß nur in dem relativ kurzen Zeitraum geprüft werden, der zwischen Aufstellung des Abschlusses durch die Verwaltung und der Vorlage an die Hauptversammlung der Aktionäre liegt, der, abweichend vom deutschen Recht ¹⁾, in den übrigen Rechten regelmäßig die Feststellung des Jahresabschlusses obliegt ²⁾.

Für die romanischen Rechte ergibt sich aus den einander entsprechenden Bestimmungen, daß der Entwurf des Jahresabschlusses in einer bestimmten Frist - ca. 1 Monat - vor dem Zusammentreten der Versammlung den Prüfern vorgelegt ³⁾ und der Prüfungsbericht ⁴⁾ den Aktionären 14 Tage vor der Versammlung zur Einsicht vorliegen muß ⁵⁾, ein möglicher Prüfungszeitraum von zwei bis drei Wochen ⁶⁾. Im niederländischen, englischen

-
- 1) Die Kompetenz der Hauptversammlung zur Feststellung des Jahresabschlusses bildet nach deutschem Recht die Ausnahme, die der Verwaltung die Regel, §§ 148, 172, 173 AktG.; anders noch nach § 260 HGB vor Inkrafttreten des Aktiengesetzes von 1937. Über den geänderten Inhalt des Feststellungsrechtes im neuen deutschen Recht vgl. die Begründung RegE bei Kropff, Vorbem. vor § 148, Seite 216 ff.
 - 2) Art. 27 franz. Gesetz vom 24. 7. 1867; entsprechend im neuen Recht, vgl. Art. 157 L. Soc.; Art. 77, 78 belg. LCS; entsprechend die luxemburgische Regelung; Art. 2364 Cod. civ. it.; Art. 114 der Mustersatzung Table A in 1. Anhang zum Comp. Act 1948; Art. 42 Abs. 1 niederl. WvK.
 - 3) Für das franz. Recht 45 Tage; Art. 340 L. Soc. im Art. 243 des Dekretes Nr. 67-236 vom 23-3-67
 " " belg. " 1 Monat; Art. 77 Abs. 5 LCS
 " " ital. " 10 Tage; Art. 2432 Abs. 1 Cod. civ. it.
 - 4) Mit den übrigen Dokumenten, Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Bericht der Verwaltung.
 - 5) Für das franz. Recht; Art. 35, 34 Ges. 1867; nunmehr nach Art. 243 des gen. Dekrets 20 Tage
 " " belg. " : Art. 78 Ziff. 1 und 4 LCS
 " " ital. " : Art. 2432 Abs. 3 Cod. civ. it.
 - 6) Vgl. allgemein Djian, Nr. 112.

und deutschen Recht fehlen zwar derartige Hinweise, nach der Praxis steht den Prüfern aber auch nur wenig Zeit für die Kontrolle der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zur Verfügung ¹⁾. Die Prüfer sind indessen nicht gehindert, gewisse Prüfungshandlungen vor dem eigentlichen Prüfungstermin vorzunehmen. Sie können die Bücher und Schriften der Gesellschaft und die Vermögensgegenstände in Teil- und Zwischenprüfungen kontrollieren ²⁾ und von der Verwaltung die erforderlichen Auskünfte verlangen ³⁾.

In den romanischen Rechten ist dieser Aspekt der Rechnungskontrolle als permanente Einrichtung betont. So sind die französischen Commissaires aux comptes berechtigt, von ihnen für erforderlich gehaltene Kontrollen zu jedem Zeitpunkt des Geschäftsjahres ("*à toute époque*") vorzunehmen ⁴⁾, nach belgischem Recht muß der Verwaltungsrat den Commissaires zumindest halbjährlich einen Überblick über die Finanzlage geben ⁵⁾, nach italienischem Recht besteht für die Sindaci sogar die Verpflichtung, zumindest vierteljährlich die Bestände von Kasse, Effekten und Wertpapieren festzustellen ⁶⁾. In dem Bestreben, die Prüfer möglichst frühzeitig mit dem Entwurf des Jahresabschlusses bekannt zu machen, werden sie nach italienischem ⁷⁾ und nach dem neuen französischen Recht ⁸⁾ sogar verpflichtet, an den Sitzungen des Verwaltungsrates ⁹⁾, der den Jahresabschluß aufstellt, teilzunehmen ¹⁰⁾. Eine zwischenzeitliche Prüfung von Konten, Büchern und Unterlagen der

-
- 1) Die geprüften Gesellschaften sind daran interessiert, den Jahresabschluß möglichst zeitig nach Schluß des Geschäftsjahres zu veröffentlichen; vgl. für das deutsche Recht Adler/Düring/Schmaltz § 135, Anm. 53 ff; für das englische Recht Diel, Seite 81 ff.
 - 2) Adler/Düring/Schmaltz § 135 Anm. 54
 - 3) Hierüber im folgenden Abschnitt
 - 4) Art. 32 Abs. II Gesetz 1867; anders noch in Art. 38 des Gesetzes in der Fassung vor 1935; im letzten Vierteljahr; wie im alten auch im neuen Recht, vgl. Art. 228, 229 L. Soc.
 - 5) Art. 65 Abs. III LCS; vgl. hierzu van Ryn, Nr. 665
 - 6) Art. 2403 Abs. II Cod. civ. it.
 - 7) Art. 2405 Abs. 1 Cod. civ. it.
 - 8) Art. 231 L. Soc.
 - 9) bzw. des Direktoriums im neuen französischen Recht.
 - 10) Die Teilnahmepflicht erstreckt sich im ital. Recht auf alle Sitzungen des Verwaltungsrates, vgl. Seite 71

Gesellschaft kann sich auch nach deutscher ¹⁾, englischer ²⁾ und niederländischer ³⁾ Rechtsauffassung als zweckmäßig erweisen. Diese Methode der Rechnungskontrolle ⁴⁾ empfiehlt sich und kann sogar zur Pflicht werden, wenn der Umfang des Geschäftes zu groß und kompliziert ist, als daß sie insgesamt in wenigen Wochen nach Aufstellung des Jahresabschlusses durchgeführt werden könnte. ⁵⁾ Die einheitliche Prüfung der gesamten Rechnungsführung in einem Zuge ⁶⁾ bietet hingegen den Vorteil der Klarheit und Einfachheit und vermeidet die Gefahr, daß irgendwelche Punkte vergessen werden ⁷⁾. Diese Methode wird daher in der Praxis überwiegend angewandt, soweit es der Geschäftsumfang der zu kontrollierenden Gesellschaft zuläßt ⁸⁾.

5. Vorrechte der Prüfer bei der Kontrolle

a) Auskunfts- und Informationsrechte

Die Prüfer sind nach allen Rechtsordnungen berechtigt, die Bücher und Schriften ⁹⁾ der Gesellschaft einzusehen und von der Verwaltung Auskünfte und Informationen zu verlangen, die sie für die Erfüllung ihrer Pflichten

-
- 1) Adler/Düring/Schmaltz, § 135 Anm. 144; Mellerowicz, § 135 Anm. 7.
 - 2) Diel, Seite 82/83; de Paula, Seite 15 ff.
 - 3) Vgl. den Wortlaut Art. 42 a Abs. 1 WvK: regelmäßige Überwachung der Buchführung, Bericht über den Jahresabschluß.
 - 4) Im englischen Recht als "Continuous Audit" bezeichnet.
 - 5) So für das franz. Recht: Blind, Seite 143
" " " engl. " : Diel, Seite 83
" " " niederl. " : de Knol, Seite 301.
 - 6) Englisch "Final Audit" genannt.
 - 7) Insbesondere, daß inzwischen vorgenommene Veränderungen des Bilanzentwurfs übersehen werden; vgl. de Paula, Seite 16; Diel, Seite 83.
 - 8) So für das franz. Recht: Bertrand-Pibrac, Seite 46 und Fain, Seite 5 f.
" " " engl. " : Diel, Seite 84
" " " deutsche " : Bärmann in AcP 156, Seite 199.
 - 9) Hierunter fallen allgemein sämtliche Unterlagen der Gesellschaft, also die Buchführung, Verträge, Protokolle, Korrespondenz etc. (so de Paula, Seite 160 für das englische und Dubrujeaud, Nr. 165 für das französische Recht).

erforderlich halten ¹⁾. Nach den neuen französischen und deutschen Gesetzen bestehen diese Rechte der Prüfer auch gegenüber Konzernunternehmen wie gegenüber einem abhängigen oder herrschenden Unternehmen ²⁾, nach französischem Recht in eingeschränktem Maße sogar gegenüber Dritten ³⁾. Während die Prüfer diese Informationsrechte nach den ausländischen Rechten jederzeit ausüben können ⁴⁾, bestehen sie für den deutschen Abschlußprüfer vor der **Aufstellung** des Jahresabschlusses nur, soweit es die Vorbereitung der Abschlußprüfung erfordert ⁵⁾.

Die prinzipielle Übereinstimmung aller nationalen Gesetze in der Zuerkennung dieser Rechte bedeutet nicht, daß die Prüfer nach der Rechtswirklichkeit in allen Ländern in gleichem Maße unterrichtet werden. Entscheidend ist vielmehr die Bereitschaft der Verwaltung, Auskünfte zu erteilen ⁶⁾ und die Existenz von Zwangsmitteln der Prüfer zur Durchsetzung ihrer Rechte ⁷⁾.

-
- 1) Für das franz. Recht: Blind, Seite 96 f.; Dubrujeaud, Nr. 165 und Bertrand-Pibrac, Seite 47 f.
 " " belg. " : Art. 65 Abs. 1 LCS; vgl. van Ryn, Nr. 665; Wauwermans, Nr. 427; Resteau, Nr. 1041; "Les commissaires ont le droit de tout voir et de tout savoir".
 " " ital. " : Art. 2403 Abs. 3 Cod. civ. it. Càfaro, Seite 20
 " " engl. " : Sect. 162 Abs. 3 Comp. Act 1948; Goitein, Seite 180 .
 " " niederl. " : Art. 42 a Abs. 3, 51 b Abs. 2 WvK
 " " deutsche " : § 165 Abs. 1 und 2 AktG.
- 2) Art. 229 Abs. 3, 354 L. Soc.; § 165 Abs. 4 AktG.
 3) Art. 229 Abs. 4 L. Soc.
 4) Gleiche Zitate wie in Fußnote 1.
 5) § 165 Abs. 3 AktG.
 6) Die Information ist nach Blind, Seite 96 f. in England größer als in Frankreich.
 7) Ein derartiges Zwangsmittel besteht in der Berechtigung, in dem Prüfungsbericht auf mangelhafte Information durch die Verwaltung hinzuweisen; vgl. Goitein, Seite 180 für das englische und Bertrand-Pibrac, Seite 49 für das französische Recht; zur Berichterstattung vgl. in Abschnitt III dieses Kapitels.

b) Teilnahme an Hauptversammlungen

Die Prüfer sind allgemein berechtigt, an allen Hauptversammlungen der Gesellschaft teilzunehmen. Dies ist für das englische Recht ausdrücklich gesetzlich bestimmt ¹⁾ und nach französischer Auffassung anerkannt ²⁾. Nach italienischem Recht besteht hierzu sogar eine Verpflichtung ^{3) 4)}, die der Gesetzmäßigkeitskontrolle in der Gesellschaft dienlich sein soll ⁵⁾.

c) Unterstützung durch einen Experten im belgischen Recht

Ein besonderes, dem belgischen Recht eigentümliches Vorrecht ist den Commissaires damit zuerkannt, daß sie zur wirksameren Kontrolle der Rechnungslegung einen Sachverständigen im Rechnungswesen (expert) hinzuziehen können ^{6) 7)}. Die Bestellung des Sachverständigen muß von der Gesellschaft genehmigt werden; bei Verweigerung der Genehmigung entscheidet auf Antrag der Commissaires der Präsident des zuständigen Handelsggerichts nach Anhörung der Beteiligten ⁸⁾. Die Haftung der Commissaires bleibt durch die Hinzuziehung eines Experten unberührt; mangelndes Sachverständnis entschuldigt sie nicht ⁹⁾. Die Einrichtung des besonderen belgischen Sachverständigen wird vielfach kritisiert; ihre Beibehaltung auch nach

- 1) Sect. 162 Abs. 4 Comp. Act 1948; außerdem ist der Auditor berechtigt, in der Versammlung zu allen Fragen Stellung zu nehmen, die mit der Rechnungskontrolle zusammenhängen (de Paula, Seite 161).
- 2) Arsidi, Seite 77.
- 3) Art. 2405 Abs. 1 Cod. civ. it.; offenbar auch nach neuem französischen Recht, vgl. Art. 231 L. Soc.
- 4) Fehlt der Sindaco in der Versammlung, so verliert er sein Amt - Art. 2405 Abs. 2 Cod. civ. it.; Die Beschlüsse der Versammlung sind anfechtbar; vgl. Graziani, Seite 393; Moro Visconti, Seite 63.
- 5) Frè, Anm. zu Art. 2405, Ferri, Nr. 210
- 6) Art. 65 Abs. 6 und 7 LCS; vgl. hierzu van Ryn, Nr. 666; Frédéricq, Nr. 464; Resteau, Nr. 1053.
- 7) Erstaunlicherweise können sich nach dem neuen franz. Gesetz auch die franz. Commissaires aux comptes durch einen "expert ou collaborateur" unterstützen lassen, den sie der Gesellschaft namentlich bekannt machen müssen, Art. 229 Abs. 2 L. Soc.; es ist indessen in dieser Bestimmung klargestellt, daß die Haftung der Commissaires hierdurch nicht berührt wird.
- 8) Art. 65 Abs. 7 LCS.
- 9) Frédéricq, Nr. 464, Seite 660; Resteau, Nr. 1053, Seite 208.

dem Reformgesetz vom 1. 12. 1953 wird als Eingeständnis der Inkompetenz der Commissaires bezeichnet ¹⁾.

6. Zusammenfassung und Kritik

Die wesentlichen und für die Durchführung der Rechnungskontrolle bemerkenswerten Unterschiede zwischen den romanischen Rechten und der Art der Abschlußprüfung nach dem englischen und deutschen System bestehen in dem obligatorischen Zusammenschluß der belgischen, luxemburgischen und italienischen Prüfer zu einem Kollegium und dem Charakter des Kontrollorgans als einer permanenten Einrichtung in den romanischen Rechten. Das Prinzip der kollegialen Zusammenarbeit mehrerer Prüfer hat im italienischen Codice civile anders als in den übrigen Ordnungen eine detaillierte, bindende Regelung erfahren ²⁾. Wenn die italienischen Sindaci indessen zulässigerweise innerhalb des Kollegiums eine gewisse Arbeitsteilung vornehmen ³⁾, erscheinen die Unterschiede zwischen ihrer Tätigkeit und der Arbeitsweise anderer Prüfer weniger bedeutsam. Auch mehrere englische oder deutsche Prüfer schließen sich zu Prüferteamen zusammen ⁴⁾. Die Gegensätze der Regelungen in den romanischen Rechten zu den übrigen Rechten zum Zeitpunkt der Abschlußprüfung erweisen sich als weniger stark, als sie bei erster Betrachtung erscheinen. Einerseits konzentriert sich die Tätigkeit der romanischen Commissaires und Sindaci in praxi in der Prüfung der erst zum Abschluß des Geschäftsjahres vorliegenden Jahresrechnungen ⁵⁾, andererseits empfehlen sich auch nach englischer und deutscher Standesauffassung Vor- und Zwischenprüfungen ⁶⁾.

Dennoch muß die Betonung des permanenten Charakters der Rechnungskontrolle in den romanischen Rechten, insbes. die Teilnahmepflicht an Sitzungen des Verwaltungsrates nach italienischem Recht, scharf kritisiert werden. Die enge Bindung an das Unternehmen trägt entschieden dazu bei, die Abhängigkeit der Prüfer von der Verwaltung zu verstärken ⁷⁾.

1) Van Ryn, Nr. 666.

2) vgl. Seite 82 f

3) vgl. Seite 82

4) vgl. Seite 81

5) vgl. Seite 83 f

6) vgl. Seite 85

7) Vgl. Bärmann in AcP 156, Seite 199

Sicherlich muß im Interesse einer wirksamen Kontrolle zwischen Verwaltungs- und Prüfungsorgan statt eines Gegensatzes ein gewisses Vertrauensverhältnis bestehen ¹⁾, wie dies in praxi im deutschen und englischen Recht auch der Fall ist ²⁾. Die Abschlußprüfer können sogar weitgehend die Verwaltung im Rechnungswesen beraten und sie vorzeitig auf Fehler aufmerksam machen ³⁾. Ihre persönliche Unabhängigkeit und Integrität sollte aber dabei außer Zweifel stehen. Dieser Forderung entsprechen die Verhältnisse auf dem Prüfungssektor in den romanischen Rechten jedoch in keiner Weise ⁴⁾. Hierin liegt ein wesentlicher Grund für die bedauerliche, aber weitgehend anerkannte Feststellung, daß die aktienrechtliche Kontrolle in Frankreich, Belgien, Luxemburg und Italien praktisch wirkungslos und gelegentlich illusorisch ist ⁵⁾. Bezeichnend ist in diesem Zusammenhang, daß die Commissaires nach belgischem, luxemburgischem und auch nach dem neuen französischen Recht einen "expert", einen Buchsachverständigen bei der Durchführung der Kontrolle zu Rate ziehen können und damit ihre Inkompetenz für die eigentliche Abschlußprüfung eingestehen ⁶⁾.

III BERICHTERSTATTUNG ÜBER DAS PRÜFUNGSERGEBNIS

Nach allen untersuchten Rechtsordnungen sind die Prüfer verpflichtet, über das Prüfungsergebnis Bericht zu erstatten. Die Berichterstattung ist nach Form und Inhalt sowie Ausmaß der Publizität in den einzelnen Rechten sehr unterschiedlich. Während die Unterrichtung der Aktionäre überwiegend in Form eines direkten Berichtes an die Hauptversammlung erfolgt, wird nach deut-

-
- 1) Zumindest ist es wünschenswert, wenn auch nicht unbedingt erforderlich; vgl. Markus in Wpg 1963, Seite 621 f.
 - 2) Für das deutsche Recht: Adler/Müller in Die AG 1964, Seite 154
" " englische " : van Ryn, Réforme, Seite 20;
vgl. hierzu für das franz. Recht: Diligences, Seite 92.
 - 3) ibid.
 - 4) vgl. oben, Seite 36 f
 - 5) Für das franz. Recht: Ripert, Nr. 1382 ff.; Mercier, Seite 9; Projet
Foyer, Seite 14; vgl. auch Bärman in AcP 156,
Seite 199
" " belg. " : van Ryn, Réforme..., Seite 13;
" " ital. " : Graziani, Nr. 114; Brunetti, Nr. 655; Messineo,
Nr. 45; Ferrara, Nr. 161; Lanza, Seite 713.
 - 6) vgl. oben Seite 87

schem und niederländischem Recht für die Öffentlichkeit nur ein kurzer Vermerk erteilt und ein ausführlicher Bericht an den Aufsichtsrat gerichtet.

1. Deutschland

Der Prüfer faßt in dem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluß das Ergebnis seiner Prüfung gegenüber der Öffentlichkeit zusammen. Sofern sich keine Beanstandungen ergeben haben, ist nach § 167 AktG ein uneingeschränkter Vermerk zu erteilen, dessen Fassung im Gegensatz zum alten Recht ¹⁾ nunmehr vorgeschrieben ist:

„Die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht entsprechen nach meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung Gesetz und Satzung.“ ²⁾

Eine Einschränkung des Prüfungsvermerks kommt in Betracht, wenn Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht zwar im allgemeinen noch als ordnungsgemäß anzusehen sind, jedoch einzelne abgrenzbare Teilgebiete schwerwiegende Mängel aufweisen ³⁾. Nach der Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer ⁴⁾ wird eine Einschränkung z.B. erforderlich sein bei solchen Verstößen gegen die Gliederungsvorschriften, die eine wesentliche Beeinträchtigung der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses nicht zur Folge haben ⁵⁾, bei nicht ordnungsgemäßigem Ausweis der Bezüge des Aufsichtsrats und des Vorstands oder bei unzureichender Aufklärung von Konzernbeziehungen. Bei schwerwiegenden Verstößen, die eine Nichtigkeit des Jahresabschlusses zur Folge haben ⁶⁾, muß der Bestätigungsvermerk versagt werden ⁷⁾. In diesem Fall hat der Prüfer auf dem Jahresabschluß, der zum Handelsregister einzureichen ist, einen sog. Negativvermerk zu unterzeichnen ⁸⁾. Durch die Verweigerung oder Einschränkung des Bestätigungsvermerks - in der Praxis seltene Fälle ⁹⁾ - wird die Feststellung des Jahresabschlusses

1) § 140 Abs. 1 AktG 1937

2) § 167 Abs. 1 AktG

3) vgl. Adler/Düring/Schmaltz § 140 Anm. 24; WPH I, Seite 477 f.

4) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz § 140 Anm. 26

5) vgl. § 256 Abs. 4 AktG

6) nach § 256 Abs. 1 Nr. 1 und 4, Abs. 4 und 5 AktG

7) vgl. Baumbach-Hueck, 13. Aufl., § 167 Anm. 6; Adler/Düring/Schmaltz § 140 Anm. 26 mit Anwendungsfällen

8) § 177 Abs. 1 AktG; vgl. Scherpf, Nr. 673

9) Adler/Düring/Schmaltz, § 140 Anm. 16

nach §§ 172 oder 173 AktG nicht beeinträchtigt; ein solcher Jahresabschluß wird nicht nach § 256 AktG nichtig¹⁾. Vorstand und Aufsichtsrat werden jedoch wegen des Rufes und der Kreditwürdigkeit der Gesellschaft in der Regel das größte Interesse daran haben, den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erlangen und daher den Jahresabschluß oder den Geschäftsbericht entsprechend ändern^{2) 3)}.

Neben dem für die Öffentlichkeit bestimmten Bestätigungsvermerk hat der Abschlußprüfer Vorstand und Aufsichtsrat in eingehender Weise die Ergebnisse der Abschlußprüfung in einem Prüfungsbericht zu erläutern. Der Bericht ist dem Vorstand vorzulegen⁴⁾ und von diesem zusammen mit dem Jahresabschluß und dem Geschäftsbericht unverzüglich an den Aufsichtsrat weiterzuleiten⁵⁾. Der Prüfungsbericht ist in erster Linie als eine unabhängige Unterrichtung des Aufsichtsrats über die Rechnungslegung des Vorstands anzusehen, daneben ist er für den Vorstand und für die Gesellschaft selbst als objektives, sachverständiges Gutachten von erheblicher Bedeutung⁶⁾. Wegen seines vertraulichen Charakters hat der einzelne Aktionär kein Recht auf Einsicht⁷⁾. Der Inhalt des Berichts entspricht dem in § 162 AktG vorgeschriebenen Gegenstand der Prüfung. Die Berichtspflicht muß sich wie nach altem Recht⁸⁾ eng an die in § 166 Abs. 1, Satz 1 und 2 AktG aufgeführten Tatbestände halten, also eine Feststellung darüber treffen, "ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und ob der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht hat". Die in § 166 Abs. 1 Satz 3 genannte Verpflichtung zur Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Jahresabschlusses bedeutet eine gesetzliche Verankerung der bisherigen Praxis der Abschlußprüfung⁹⁾. Ausnahmsweise sind nach § 166 Abs. 2 AktG Tatsachen, die eine Gefährdung des Unternehmens

1) Adler/Düring/Schmaltz aaO; Baumbach-Hueck, 13. Aufl., § 167 Anm. 9

2) Adler/Düring/Schmaltz aaO; Scherpf Nr. 673

3) In diesem Fall muß nach § 162 Abs. 3 AktG eine erneute Prüfung durch den Abschlußprüfer erfolgen.

4) § 166 Abs. 1 und 3 AktG.

5) § 170 Abs. 1 AktG.

6) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 139 Anm. 7-11

7) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 139 Anm. 3, 11, 60

8) § 139 Abs. 1 AktG 1937

9) Vgl. Scherpf Nr. 682; Adler/Düring/Schmaltz, § 139, Anm. 31, 32

bedeuten, oder schwere Verletzungen von Bestimmungen, die nicht den Jahresabschluß betreffen, in dem Bericht zu erörtern ¹⁾.

2. Großbritannien

Die Auditors müssen den Aktionären einen eingehenden Bericht über den Zustand der Rechnungslegung erstatten ²⁾. Der Bericht ist in der Hauptversammlung zu verlesen und steht jedem Aktionär zur Einsichtnahme zur Verfügung ³⁾⁴⁾. Gemäß der Neunten Schedule zum Comp. Act 1948 ⁵⁾ haben die Auditors in ihren Berichten ausdrücklich festzustellen:

- 1.) ob sie alle Aufklärungen und Nachweise erhalten haben, die nach ihrer Meinung für die Zwecke der Prüfung erforderlich waren,
- 2.) ob nach ihrer Meinung die Bücher der Gesellschaft ordnungsgemäß geführt waren, soweit es sich aus den Prüfungen dieser Bücher ergeben hat, und ob ordnungsgemäße Berichte (returns) von den nicht geprüften Geschäftsstellen vorgelegen haben, die als Prüfungsunterlagen dienen können ⁶⁾,
- 3.) ob die Zahlen des Jahresabschlusses mit denen der Buchführung und den Berichten (returns) übereinstimmen,
- 4.) ob nach ihrer Meinung und nach ihrem besten Wissen und in Übereinstimmung mit den ihnen erteilten Aufklärungen der Rechnungsabschluß die nach dem Comp. Act 1948 verlangten Aufschlüsse sowie ein

1) Vgl. oben, Seite 66 f

2) Section 162 Abs. 1 Comp. Act 1948

3) Section 162 Abs. 2 Comp. Act 1948

4) Der Bericht muß von den Prüfern nicht persönlich verlesen werden; ihr Auftrag endet mit Ablieferung des Berichtes an den Secretary (Syndikus) der Gesellschaft (Diel, Seite 115). Die Auditors nehmen üblicherweise nicht an der Versammlung teil, um zu detaillierte Auskünfte auf Anfragen der Aktionäre zu vermeiden und um nicht durch ihre bloße Anwesenheit dem zuweilen recht optimistischen Geschäftsbericht der Direktoren ungewollte Unterstützung zu leisten; vgl. Blind, Seite 104; Trumpler, Seite 108.

5) Abgedruckt bei de Paula, Seite 371; auf die 9. Schedule wird durch Sect. 162 Abs. 1 Comp. Act 1948 ausdrücklich verwiesen.

6) Diese Feststellung gibt dem Prüfer unzweifelhaft eine gewisse Machtstellung, falls er glaubt, daß die Methode der Buchführung oder das System der internen Kontrolle nicht den Erfordernissen der Gesellschaft entsprechen (Diel, S. 115).

wahres und klares Bild (a true and fair view) gibt:

- a) bezüglich der Bilanz: von der Geschäftslage der Gesellschaft zum Ende des Geschäftsjahres;
- b) bezüglich der Gewinn- und Verlustrechnung: von dem Gewinn oder Verlust für das Geschäftsjahr unter Berücksichtigung der nach der 8. Schedule gestatteten Nichtausweisung von bestimmten Tatbeständen ¹⁾.

Die englischen Abschlußprüfer beschränken sich in der Praxis allgemein auf die wörtliche Wiedergabe dieser obligatorisch zu treffenden Feststellungen²⁾; derartige Prüferberichte ohne Einschränkungen werden als "unqualified reports" bezeichnet.

Enthält die Rechnungslegung der Gesellschaft jedoch nach Ansicht des Prüfers Mängel und gibt der Jahresabschluß kein wahres und klares Bild von der Finanzlage der Gesellschaft, so wird er nur einen Bericht mit Einschränkungen, einen "qualified report" erstatten können ³⁾. Der Auditor muß pflichtgemäß alle Beanstandungen und Abänderungswünsche den Aktionären in klarer und verständlicher Form mitteilen ⁴⁾. Die Vorlage eines "qualified report" stellt für jeden Board of directors eine ernste Tatsache dar und kann für die geschäftliche Entwicklung der Gesellschaft sehr nachteilig sein ⁵⁾.

Neben diesem Bericht an die Hauptversammlung kann ein weiterer ausführlicherer Bericht für die Direktoren verfasst werden, was aber in praxi selten ist ⁶⁾.

-
- 1) Unter 5.) ist die Berichterstattung über Group Accounts von Holdinggesellschaften behandelt, wofür im wesentlichen die gleichen Grundsätze gelten; hierauf soll nicht weiter eingegangen werden.
 - 2) Vgl. die Beispiele von Prüferberichten bei de Paula, Seite 287 und bei Goitein, Seite 178.
 - 3) So z. B. wenn der Prüfer sich von der Existenz bestimmter Vermögenswerte nicht überzeugen konnte, wenn keine Abschreibungen vorgenommen wurden, wenn er die Bewertung der Aktiva für unrichtig hält, etc. (Diel, Seite 120).
 - 4) Der Auditor muß insbesondere dem Drängen der Direktoren widerstreben, seine Bedenken nur in allgemeiner, abgeschwächter Form zu äußern; er sollte zuvor versuchen, festgestellte Fehler richtigstellen zu lassen; vgl. de Paula, Seite 162 f.; Diel, Seite 119.
 - 5) de Paula, Seite 162.
 - 6) Vgl. Trumpler, Seite 101

3. Niederlande

Nach niederländischem Gesetz ist vorgeschrieben, daß der Accountant der Hauptversammlung über die vom Vorstand entworfene Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung mitsamt dem Erläuterungsbericht einen Bericht (verslag) zu erstatten hat ¹⁾. Weitere Bestimmungen gibt es nicht. Der Bericht muß schriftlich abgefasst sein ²⁾. Üblicherweise besteht dieser Verslag nur in der einfachen Erklärung, daß Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung geprüft, für richtig befunden wurden und daß diese Jahresabrechnungen ein zuverlässiges Bild von der Finanzlage und vom Geschäftserfolg der Gesellschaft geben ³⁾. Diese Praxis wird als bedenklich bezeichnet ⁴⁾.

Sind die Prüfer von der Versammlung bestellt, so geht der Bericht an diese ⁵⁾. Sind die Accountants vom Aufsichtsrat (raad van commissarissen) ernannt worden, so ist der Bericht nur diesem zuzuführen und wird dort verbleiben können ⁶⁾; ein derartiger Bericht dient der Unterrichtung des Aufsichtsrates ⁷⁾.

Außer dieser kurzen Erklärung (verslag) an die Versammlung oder an den Aufsichtsrat pflegen die Accountants in der Praxis ein ausführliches Gutachten ("rapport") mit Detailangaben über den Jahresabschluß und über die Buchführung zu erstellen, das nur den Verwaltungsorganen (Vorstand und Aufsichtsrat) und niemals den Aktionären übermittelt wird ^{8) 9)}.

1) Art. 42 a und 51 b WvK.

2) De Knol, Seite 294.

3) Müller in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 4; van der Heijden/van der Grinten, Nr. 327.

4) Van der Heijden/van der Grinten, Nr. 327.

5) Van der Heijden/van der Grinten, Nr. 327; nach diesem Verfasser und nach de Knol, Seite 295, ist der Bericht zunächst den Aufsichtsratsmitgliedern zu übermitteln, die ihn an die Hauptversammlung weiterleiten.

6) Van der Heijden/van der Grinten, Nr. 327; es ist erstaunlich, daß der Bericht entgegen dem Gesetzeswortlaut nicht der Versammlung zugeleitet werden soll.

7) Van der Heijden/van der Grinten, Nr. 327.

8) Van der Heijden/van der Grinten, Nr. 327. Die Rechtsgrundlage hierfür findet sich nicht im Gesetz; es wird angenommen, daß ein besonderer Auftrag vom Vorstand oder vom Aufsichtsrat vorliegen muß.

9) Damit nähert sich das niederländische Recht nach dem tatsächlichen Zustand der deutschen Regelung gemäß §§ 166, 167 AktG.

Ein Prüfungsvermerk auf dem publizierten Jahresabschluß ist gesetzlich nicht vorgeschrieben; üblicherweise wird ein solcher aber erteilt ¹⁾.

4. Frankreich

Die französischen Commissaires aux comptes müssen der Hauptversammlung, die über den Jahresabschluß beschließt, schriftlich über das Prüfungsergebnis berichten ²⁾. Der Bericht muß eine ausdrückliche Bestätigung über die "régularité et sincérité" der Rechnungslegung enthalten ³⁾, etwaige Beanstandungen sind im einzelnen zu erläutern und eine völlige Versagung der Anerkennung ausführlich zu begründen ⁴⁾. Durch die neue gesetzliche Regelung ⁵⁾ wird offenbar die nach dem bisherigen Recht ⁶⁾ übliche Praxis sanktioniert, wonach die Prüfungsberichte an die Versammlung im allgemeinen recht kurz und knapp gefasst waren und nur bei festgestellten Mängeln der Rechnungslegung detaillierte Angaben aufwiesen ⁷⁾. Der hieran geübten Kritik, verbunden mit der Forderung nach einer ausführlicheren Berichterstattung ⁸⁾, wird jedoch im neuen Gesetz in anderer Weise Rechnung getragen.

1) Müller in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 4.

2) Art. 228 L. Soc. iVm. Art. 193 des Dekrets Nr. 67-236 vom 23.3.1967

3) Art. 228 L. Soc.

4) Art. 193 des gen. Dekrets lautet:

Dans leur rapport à l'assemblée générale ordinaire, les commissaires aux comptes font état, le cas échéant, des observations que les comptes de l'exercice appellent de leur part et éventuellement des motifs pour lesquels ils refusent d'en certifier la régularité et la sincérité.

5) zu den Gesetzesberatungen vgl. Projet Foyer, Seite 15; Trouillat, Seite 461.

6) Gesetzliche Grundlage der Berichtspflicht war bisher Art. 34 Abs. 3 Gesetz 1867 i. d. F. von 1935

7) Blind, Seite 152; Solus in "Rôle" 1957, Seite 55; kritisch Ripert, Nr. 1303

8) Masson, Seite 161; Birscl, Seite 156; Dubrujeaud, Nr. 179; Bertrand-Pibrac, Seite 31, 32.

Gemäß Art. 230 L. Soc ¹⁾ müssen die Commissaires aux comptes den Verwaltungsrat bzw. das Direktorium und den Conseil de Surveillance in einem zweiten Bericht über Art und Umfang der Kontrolle unterrichten, Feststellungen zur Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses, insbesondere der Bewertungsmethoden treffen und ein abschließendes Urteil über die Rechnungslegung im Vergleich zu derjenigen des Vorjahres abgeben. Diese Berichtspflicht ist mit Rücksicht auf die Änderung der Organisation der Verwaltung in der Aktiengesellschaft ²⁾ gegen anfängliche Widerstände bei den Gesetzesberatungen eingeführt worden ³⁾.

Damit entspricht die Berichterstattung über das Prüfungsergebnis im neuen französischen Recht nach Form und Zweck dem deutschen Modell: eine kurze Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses gegenüber der Hauptversammlung und der Öffentlichkeit und ein ausführlicher Bericht über den Zustand der Rechnungslegung an die Verwaltungsorgane.

- 1) "Les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, selon le cas:
 - Les contrôles et vérifications auxquels ils ont procédé et les différents sondages auxquels ils se sont livrés;
 - Les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications leur paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents;
 - Les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes;
 - Les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du précédent exercice. "
- 2) Vgl. Hamiaut, Seite 214; Trouillat, Seite 464
- 3) Die Berichtspflicht an die Verwaltungsorgane war noch nicht im Projet Foyer vorgesehen; nach Aufnahme der Vorschrift bei den Gesetzesberatungen im Parlament wurde sie bei der 1. Lesung im Senat wieder gestrichen, da eine mündliche Unterrichtung des Verwaltungsrates ausreichen sollte, von der Nationalversammlung aber wieder in leicht geänderter Fassung in den Gesetzestext eingeführt und beschlossen; vgl. Trouillat, aaO; Hamiaut, aaO.

5. Belgien

Die belgischen Commissaires erstatten der Hauptversammlung einen gemeinsamen Bericht über das Prüfungsergebnis, worin sie über die Art und Weise der Rechnungskontrolle Ausführungen zu machen ¹⁾ und ihnen geboten erscheinende Vorschläge zu unterbreiten haben ²⁾. Sie können ihre Zustimmung zur Finanzvorlage verweigern oder mit Einschränkungen versehen ³⁾. Ein einzelner Prüfer kann seine vom Urteil der übrigen Prüfer abweichende Meinung im Bericht vermerken lassen ⁴⁾. Die Commissaires-reviseurs im Prüferkollegium haben neben dem allgemeinen Bericht, an dem sie auch mitwirken müssen, einen besonderen Bericht zu erstatten ⁵⁾. Da über dessen Inhalt keine gesetzlichen Vorschriften bestehen, wird er mit dem allgemeinen Bericht übereinstimmen können ⁶⁾. "Immerhin ist durch diese Regelung gewährleistet, daß der im Prüferkollegium überstimmte Commissaire-reviseur sein dissenting-vote der Hauptversammlung zu Gehör bringen kann" ⁷⁾. Derartige Abweichungen im Sonderbericht von dem allgemeinen Bericht kommen in der Praxis tatsächlich vor ⁸⁾. In der Praxis sind die allgemeinen Prüfungsberichte nicht von einer solchen Ausführlichkeit, wie es nach dem Gesetzeswortlaut vorgeschrieben ist, sondern kurz und formelhaft ⁹⁾.

-
- 1) Gerade diese Verpflichtung wird als sehr wichtig bezeichnet, da sie die Aktionäre in die Lage versetzen soll, die Richtigkeit der im Bericht enthaltenen Schlußfolgerungen zu überprüfen; vgl. Resteau, Nr. 1048; Frédéricq, Nr. 465.
 - 2) Art. 65 Abs. 3 LCS: "Les commissaires doivent soumettre à l'assemblée générale le résultat de leur mission avec les propositions qu'ils croient convenables, lui faire connaître le mode d'après lequel ils ont contrôlé les inventaires"; vgl. hierzu kritisch van Ryn, Seite 97.
 - 3) Colleye in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 4.
 - 4) Jura Europae, Teil Belgien, Nr. 61.
 - 5) Art. 65 Abs. IV LCS.
 - 6) Lutter, Die belgische AG, Seite 19.
 - 7) Lutter, *ibid.*
 - 8) Dabin, Contrats..., Seite 253.
 - 9) Vgl. die bittere Kritik von van Ryn, Nr. 669, 675; in den Berichten seien niemals Vorschläge enthalten, die Art und Weise der Kontrolle werde nur in großen Zügen dargestellt, etc.

Daneben ist es weder vorgeschrieben noch üblich, die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung mit einem Bestätigungsvermerk zu versehen ¹⁾.

6. Luxemburg

Nach dem Recht Luxemburgs müssen die Kommissare wie nach belgischem Recht der Generalversammlung über das Prüfungsergebnis berichten und nach ihrer Ansicht geeignete Vorschläge unterbreiten ²⁾. In der Praxis ist dieser Bericht sehr kurz gefasst; die Kommissare bestätigen einfach, daß sie die Prüfung des Jahresabschlusses vorgenommen haben, daß die Ziffern der Bilanz mit denen der Kontensalden übereinstimmen, und schlagen vor, den Jahresabschluß zu genehmigen ³⁾. Ein Prüfungsvermerk auf den publizierten Jahresabschlüssen ist nicht gefordert und auch nicht üblich ⁴⁾.

7. Italien

Die italienischen Sindaci müssen der Versammlung über die Ergebnisse des Geschäftsjahres und über den Zustand der Rechnungsführung Bericht erstatten sowie ihre Beobachtungen und Vorschläge zur Bilanz im Hinblick auf die Feststellung des Jahresabschlusses machen ⁵⁾. Nach den gesetzlichen Vorschriften müssen die Sindaci demnach die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und die Übereinstimmung des Jahresabschlusses hiermit bestätigen ⁶⁾. Außerdem haben sie sich ausdrücklich zu den Bewertungsmaßstäben für das Gesellschaftsvermögen und zu den Abschreibungssätzen zu äußern ⁷⁾. Haben einzelne Aktionäre bestimmte Vorkommnisse in der Gesellschaft beanstandet, so müssen die Sindaci das Ergebnis ihrer Nachforschungen hierüber mitteilen ⁸⁾. Die Entscheidung über den Prüfungsbefund muß von den Sindaci als Kollegialorgan mit absoluter Mehrheit der Stimmen der Mitglieder getroffen werden ⁹⁾. Es kann bei Meinungsverschiedenheiten zwischen den

1) Colleye in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 4.

2) Art. 62 Abs. 2 lux. Gesetz von 1915.

3) Scherer in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 4.

4) *ibid.*

5) Art. 2432 Abs. 2 Cod. civ. it.

6) Chiaraviglio in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 4; Moro Visconti, Seite 64.

7) Art. 2425, 2426, 2427 Cod. civ. it.

8) Art. 2408 Cod. civ. it.

9) Art. 2404 Cod. civ. it.

Sindaci zu Mehrheits- oder Minderheitsberichten kommen ¹⁾ oder nur zu einem Bericht, den nicht alle Prüfer unterzeichnen ²⁾.

Während die Sindaci nach den gesetzlichen Vorschriften den Aktionären ein abgewogenes und wohlbegründetes Urteil über den Zustand der Rechnungslegung geben sollen ³⁾, beschränkt sich ihr "Bericht" in praxi auf die lakonische Erklärung, daß der Jahresabschluß ordnungsgemäß sei und seine Genehmigung empfohlen werde ⁴⁾. Es sind sogar Fälle bekannt, daß der Prüferbericht von den Amministratori (.) verfasst und von verantwortungslosen Sindaci nur noch unterzeichnet wird ⁵⁾. Gelegentlich werden in den Berichten der Sindaci auch einfach die in den Geschäftsberichten der Amministratori gegebenen Erläuterungen zum Jahresabschluß wiederholt ⁶⁾. Die einhellig kritisierte Praxis der Berichterstattung durch die Sindaci ⁷⁾ erklärt sich aus dem zu engen Kontakt zur Verwaltung der Gesellschaft, was wiederum historische ⁸⁾ und praktische Gründe hat ⁹⁾. - Die Sindaci müssen die zur Publizität bestimmten Jahresabschlüsse der Gesellschaften unterzeichnen ¹⁰⁾. Das gleiche gilt für die zur jährlichen Steuererklärung einzureichende, nach

-
- 1) Moro Visconti, Seite 67: "relazioni di maggioranza e di minoranza".
 - 2) Moro Visconti, Seite 68; die mit ihrer Ansicht unterlegenen Sindaci können gemäß Art. 2404 Cod. civ. it. ihre abweichenden Meinungen in das Sitzungsprotokoll des Prüferkollegiums eintragen lassen.
 - 3) Vgl. Art. 2425-2427, 2432 Cod. civ. it.
 - 4) Frè, Art. 2432 Anm. 1; Moro Visconti, Seite 65; Arsidi, Seite 89.
 - 5) Moro Visconti, Seite 65, bezeichnet diese Fälle als "casi patologici".
 - 6) Moro Visconti, Seite 66; Arsidi, Seite 89.
 - 7) Frè, Moro Visconti und Arsidi ebenda.
 - 8) Gemäß Art. 184 des alten Codice di Commercio von 1882 war die Bilanz der Gesellschaft gemeinsam von den Amministratori und den Sindaci aufzustellen; vgl. hierzu in Kapitel I der Arbeit, Seite 20 f.
 - 9) So z.B. aus der Verpflichtung der Sindaci, an den Sitzungen des Verwaltungsrates teilzunehmen (Art. 2405 Abs. 1 Cod. civ. it.); sie sind also dauernd über die Geschäftsentwicklung orientiert und können ihre Einwände gegen den Zustand der Rechnungslegung schon vor Aufstellung des Jahresabschlusses vorbringen.
 - 10) Chiaraviglio in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 4.

vorgeschriebenem Schema zu erstellende Jahresrechnung ^{1) 2)}.

8. Zusammenfassung und Kritik

Die Berichterstattung über das Prüfungsergebnis in den untersuchten Rechtsordnungen läßt sich nach Zielsetzung und Ausführung in zwei Gruppen unterscheiden:

- a) Nach dem deutsch-niederländischen System ist eine kurze Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses an die Hauptversammlung der Aktionäre und die Öffentlichkeit zu richten und den Geschäftsführungs- und Aufsichtsorganen ein ausführlicher Bericht über den Zustand der Rechnungslegung zuzuleiten. Dieses Prinzip ist mit Rücksicht auf die geänderte Struktur der Verwaltung auch in das neue französische Gesetz übernommen worden. Im englischen Recht ist die doppelte Form der Berichterstattung möglich, aber nicht üblich ³⁾.
- b) Nach den übrigen Rechten ist lediglich ein Bericht an die Hauptversammlung vorgeschrieben. In dem Bericht sind nach den gesetzlichen Vorschriften Belgiens, Luxemburgs, Italiens und besonders Großbritanniens bestimmte nähere Angaben über den Zustand der Rechnungslegung, einzelne Beobachtungen zur Bilanz, zu den Bewertungsmaßstäben, über die Bereitschaft der Verwaltung zur Auskunftserteilung, etc. zu machen.

Während die reports der englischen auditors diesen gesetzlichen Anforderungen regelmäßig entsprechen, sind die belgischen, luxemburgischen und italienischen Berichte - wie auch die französischen Berichte nach dem alten Rechtszustand - nach ständiger Übung sehr kurz und förmlich gehalten ⁴⁾. Damit kommt ihnen eher der Charakter eines deutschen Bestätigungsvermerks oder eines niederländischen verslag zu als eines eingehenden Berichts über

-
- 1) Art. 12 eines Gesetzes vom 5.1.1956, abgedruckt bei Chiaraviglio, aaO.; diese Verpflichtung mit reinem Geschäftsführungscharakter steht in völligem Mißklang mit der eigentlichen Aufgabe der Abschlußprüfung; werden unrichtige Steuererklärungen eingereicht, so sind die Sindaci mit den Verwaltern zivil- und strafrechtlich haftbar. Zur einhelligen Kritik dieser Regelung vgl. Arsidi, Seite 99.
 - 2) Außerdem haben sie über die Beachtung einer Vielzahl von steuerrechtlichen Vorschriften zu wachen (vgl. Toso, Nr. 122, Ziff. 29-35).
 - 3) Vgl. Seite 92 f.
 - 4) vgl. Seite 95 ff.

das Prüfungsergebnis.

Die an dieser Praxis geübte scharfe Kritik ¹⁾ ist sicher insofern berechtigt, als die Commissaires und Sindaci gegenüber keiner Stelle verpflichtet sind, über ihre Prüfungstätigkeit in ausführlicher Weise Rechenschaft zu geben. Hierin liegt zugleich die Gefahr begründet, daß eine gewisse Oberflächlichkeit ihrer Arbeitsweise begünstigt und damit der Wert der Abschlußprüfung überhaupt beeinträchtigt wird, eine Folgerung, die indessen für die englischen Auditors nach dem Standing ihres Berufsstandes nicht zutrifft. Andererseits ist das Verlangen nicht gerechtfertigt, der Aktionärsversammlung einen detaillierten Prüfungsbericht zuzuleiten. Die Verwaltungsorgane der Gesellschaft haben ein berechtigtes Interesse daran, der Öffentlichkeit keinen genauen Einblick in die inneren Verhältnisse der Gesellschaft zu gewähren; deren Recht auf Information wird durch die gesetzliche Publizitätspflicht Genüge geleistet. Die Regelung der Berichtspflicht nach dem belgischen und italienischen Recht erscheint daher im Prinzip verfehlt; die Einschränkungen durch die Praxis bedeuten lediglich eine notwendige Korrektur.

Diese Feststellungen führen dazu, dem deutschen Recht der Kombination von Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht den Vorzug einzuräumen. Hierdurch wird sowohl sichergestellt, daß die Abschlußprüfer die Gesellschaftskonten einer eingehenden Kontrolle unterziehen und über ihre Tätigkeit ausführlich berichten, als auch gewährleistet, daß der Öffentlichkeit keine vertraulichen Mitteilungen gemacht, sondern die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses nur in knapper Form bestätigt wird.

IV GEHEIMHALTUNGSPFLICHT DER PRÜFER

Die Abschlußprüfer unterliegen nach fast allen Rechtsordnungen der Pflicht zur Geheimhaltung von Geschäftsgeheimnissen der Gesellschaft, die sie im Verlauf ihrer Kontrolltätigkeit erfahren haben ^{2) 3)}. Die Diskretionspflicht

1) vgl. Seite 95 ff., 99

2) Für das deutsche Recht: §§ 168, 404 AktG

" " franz. " : Art. 36 Abs. 6 Gesetz 1867 in Verbindung mit Art. 378 Code Penal; für das neue Recht: Art. 233 Abs. 3 L. Soc.

" " belg. " : ergibt sich aus Art. 458 belg. Code Penal

" " lux. " : bestehen keine gesetzlichen Vorschriften (Scherer in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 5)

besteht grundsätzlich gegenüber allen Personen mit Ausnahme des Auftraggebers, also gegenüber Dritten und einzelnen Aktionären, in den romanischen Rechten aber nicht gegenüber der Hauptversammlung der Aktionäre als Organ der Gesellschaft ¹⁾. Auch kann diese Pflicht nur soweit gehen, als keine Verpflichtung zur Aussage besteht, insbesondere wenn Unregelmäßigkeiten und Straftaten der Verwaltung festgestellt werden ²⁾. Bei Verletzung der Verschwiegenheitspflicht droht nach fast allen Rechten zivil- und strafrechtliche Haftung ³⁾.

V SONDERAUFGABEN DER PRÜFER NACH DEN ROMANISCHEN RECHTEN

Den Prüfern der romanischen Rechte, insbesondere den französischen *Commissaires aux comptes*, sind außer der Abschlußprüfung in bestimmten Fällen Sonderprüfungen übertragen. Daneben haben sie Aufgaben zu erfüllen, die ohne Bezug zu ihrem Prüfungsamt stehen, vielmehr überwiegend den Charakter reiner Verwaltungstätigkeit haben. Hervorzuheben ist die nach allen romanischen Rechten bestehende Verpflichtung der Prüfer, unter bestimmten Voraussetzungen die Hauptversammlung der Aktionäre einzuberufen; außerdem haben vor allem die italienischen *Sindaci* zahlreiche weitere Aufgaben.

1. Sonderprüfungen der französischen *Commissaires aux comptes*

Während im belgischen und luxemburgischen Recht Sonderprüfungen durch die *Commissaires* nicht vorgesehen sind, müssen die französischen *Commis-*

Fortsetzung der Fußnoten 2) und 3) von Seite 101:

Für das ital. Recht: Art. 2407 Abs. 1 und 2622 Cod. civ. it. in Verbindung mit Art. 326 Cod. Penale

" " engl. " : Feder, Seite 24

" " niederl. " : Art. 42 a Abs. 3 WvK; Art. 272 WvStr.

3) Auf Einzelheiten wie Fragen des Zeugnisverweigerungsrechtes etc. soll nicht eingegangen werden.

1) Für das franz. Recht: Moreau, Nr. 242 und Dubrujeaud, Nr. 202, 203

" " belg. " : Colley in UEC-Bericht 1961, Antwort auf Frage 5; van Ryn, Nr. 670

" " ital. " : Arsidi, Seite 95.

2) Für das franz. Recht: Art. 34 Abs. 3 und 5 Gesetz 1867, Art. 458 Code Penal; vgl. Colley *ibid.*

3) Vgl. die Zitate von FN 2, Seite 101

saies aux comptes der Hauptversammlung über bestimmte Vorgänge in der Gesellschaft Sonderberichte erstatten.

a) Sonderberichte

An erster Stelle ist der Bericht gemäß Art. 103 Abs. 3 L.Soc. ¹⁾ über Verträge zwischen der Gesellschaft und Mitgliedern des Verwaltungsrates oder einem Directeur général zu nennen ²⁾, die von der Generalversammlung genehmigt werden müssen ^{3) 4)}. Der Bericht ⁵⁾ soll den Aktionären ein Urteil über die Vereinbarkeit der Verträge mit den Interessen der Gesellschaft ermöglichen ⁶⁾. Während nach dem alten Recht zum Inhalt derartiger Berichte keine gesetzlichen Anforderungen gestellt und sie daher meist von lakonischer Kürze waren, müssen sie nunmehr nach einer Verordnung zu Art. 103 L.Soc. ⁷⁾ detaillierte Angaben über die Vertragspartner und die Vertragsbestimmungen, insbes. über gewährte Sicherheiten, Zahlungsweise, Zinssätze, etc. enthalten.

Ein Verzicht der Hauptversammlung auf das Vorzugsrecht der Aktionäre bei der Ausgabe neuer Aktien anlässlich einer Kapitalerhöhung ist nur wirksam, wenn die Commissaires einen Bericht über die Berechtigung der Ausgabekurse erstattet haben ⁸⁾. Ein ähnlicher Bericht ist erforderlich bei der

-
- 1) entspricht völlig der alten Regelung nach Art. 40 Gesetz 1867 in der Fassung vom 4.3.1943; vgl. Trouillat 317, 320
 - 2) Art. 101, 102 L.Soc.
 - 3) Art. 103 Abs. 2 L.Soc.
 - 4) Die Frage des Interessenkonflikts zwischen Direktion und Gesellschaft, die durch Art. 101-105 L.Soc. geregelt wird, ist auch in anderen Rechten behandelt; vgl. das Wettbewerbsverbot nach § 88 AktG, ähnlich Art. 2390 des ital. cod. civ., das Verbot der Kreditgewährung an Vorstandsmitglieder gemäß § 89 AktG, das auch nach Art. 64 belg. LCS besteht, und die Anzeigepflicht bei Sonderinteresse gemäß Art. 2391 Cod. civ. it.
 - 5) vgl. hierüber ausführlich Blind, Seite 149; Birscl, Seite 169 ff.; Trouillat, Seite 320
 - 6) Ripert, Nr. 1305; Birscl, Seite 171
 - 7) Art. 92 des Dekrets Nr. 67-236 vom 23.3.1967; vgl. Trouillat, Seite 320
 - 8) Art. 186 L.Soc., entspricht völlig Art. 6 des Décret-loi vom 8.8.1935; vgl. hierüber ausführlich Dubrujeaud, Nr. 193; Birscl, Seite 196; Trouillat, Seite 414.

Ausgabe von Wandelschuldverschreibungen (obligations convertibles en actions) über die "base de conversion" ¹⁾. Die Commissaires aux comptes staatlich subventionierter Gesellschaften müssen jährlich über die Verwendung der Subventionen berichten; der Bericht ist den staatlichen Stellen zuzuleiten, die über die Vergabe der Subventionen entscheiden ²⁾.

Den verschiedenen Sonderprüfungen ist gemeinsam, daß es sich um rein fachliche Kontrollen handelt; in keinem Fall dürfen sich die Prüfer zur Zweckmäßigkeit der Maßnahmen äußern ³⁾.

b) Unterrichtung des Betriebsrates

Eine weitere eigentümliche Aufgabe der Commissaires besteht in der Verpflichtung zur sachkundigen Unterrichtung des Betriebsrates ("comité d'entreprise") ⁴⁾, dem der Jahresabschluß der Gesellschaft vor der Vorlage an die Hauptversammlung zu übermitteln ist ⁵⁾. Die Erläuterungen müssen auf den technisch-fachlichen Bereich des Rechnungswesens beschränkt bleiben ⁶⁾. Es mag für den Prüfer gelegentlich schwierig sein, ausreichende Erklärungen zu geben, ohne seine Verschwiegenheitspflicht über Gesellschaftsbelange zu verletzen; von seinem Geschick kann es abhängen, ob sich zwischen Personal und Geschäftsleitung der Gesellschaft ein Verhältnis von gegenseitigem Vertrauen oder Mißtrauen entwickelt ⁷⁾. Empfindet der Betriebsrat die Unterrichtung des Prüfers als unzureichend, kann er von seinem weiteren Recht Gebrauch machen, sich die Bücher und Schriften der Gesellschaft von einem fremden Wirtschaftsprüfer (expert-comptable) auf Kosten der Gesell-

- 1) Art. 195 L.Soc. iVm Art. 170 Dekret Nr. 67-236; vgl. Trouillat, Seite 427.
- 2) Art. 96 des Gesetzes vom 8.8.1947; dieses Gesetz ist durch Art. 505 L.Soc. nicht außer Kraft gesetzt worden; vgl. im einzelnen Dubrujeaud, Nr. 198.
- 3) Masson, Seite 283 ff.; Blind, Seite 138 ff.; Hamel-Lagarde, Nr. 737; Dubrujeaud, Nr. 193.
- 4) Die Bildung eines Comité d'entreprise, geschaffen durch Ordonnance vom 22.2.1945, ist nach dem Gesetz vom 16.5.1946 für alle Industrie- und Handelsunternehmen mit mehr als 50 Beschäftigten obligatorisch; die Fortgeltung dieses Gesetzes wird durch das neue Gesetz über die Handelsgesellschaften nicht berührt; vgl. Art. 505 L.Soc.
- 5) Art. 3 des Gesetzes vom 16.5.1946
- 6) Dubrujeaud, Nr. 202
- 7) Bertrand-Pibrac, Seite 36.

schaft erläutern zu lassen ¹⁾. Durch die Hinzuziehung eines weiteren Prüfers kann die Stellung des Kommissars, insbesondere des nicht fachlich vorgebildeten Kommissars, erschwert werden ²⁾.

2. Aufgaben mit Verwaltungscharakter

Von den übrigen Aufgaben der Commissaires und Sindaci ist die Verpflichtung zur Einberufung der Hauptversammlung in allen romanischen Rechten in vergleichbarer Weise geregelt. Daneben bestehen nationale Besonderheiten; die verschiedenen Verwaltungsaufgaben der italienischen Sindaci, die Tätigkeit der belgischen Commissaires als Mitglieder eines Conseil général, die besondere Pflicht der französischen Commissaires aux comptes zur Anzeige von Straftaten.

a) Einberufung der Hauptversammlung

Die Verpflichtung zur Einberufung der Hauptversammlung der Aktionäre besteht allgemein nur für den Fall eines außerordentlich schlechten Funktionierens der Verwaltung ³⁾.

Nach französischem Recht ⁴⁾ sind die Commissaires aux comptes berechtigt ⁵⁾, die Hauptversammlung der Aktionäre einzuberufen, falls dies vom Verwaltungsrat oder vom Direktorium versäumt wird ⁶⁾; die Herausarbeitung von Fallgruppen ist durch die Judikatur erfolgt ⁷⁾; Demnach ist die Versammlung einzuberufen, wenn die Interessen der Gesellschaft gefährdet sind, ohne daß der Verwaltungsrat die gebotenen Maßnahmen trifft ⁸⁾, wenn sich

1) Art. 3 des Gesetzes vom 16.5.1946.

2) Bertrand-Pibrac, Seite 36.

3) Dieser Fall wird recht selten eintreten; vgl. für das franz. und ital. Recht Arsidi, Seite 93.

4) Art. 158 L. Soc.; entspricht im wesentlichen Art. 32 Abs. 3 Gesetz 1867; nach letzterer Vorschrift mußte jedoch ein "cas d'urgence" vorliegen.

5) Es muß angenommen werden, daß eine entsprechende Verpflichtung besteht.

6) Nach franz. Auffassung handelt es sich um ein Recht, das aus praktischen Gründen und mit Rücksicht auf die geschichtliche Entwicklung nach den Reformen 1935/37 beibehalten wurde; vgl. Blind, Seite 155 ff.

7) Vgl. die Zusammenfassung der vielen Urteile bei Dubrujeaud, Nr. 205 ff.

8) Blind, Seite 156.

die Mitglieder des Verwaltungsrates als unfähig erweisen, wenn sich unter ihnen schwere Meinungsverschiedenheiten ergeben etc. ¹⁾; desgleichen, wenn mehrere Jahre keine Aktionärsversammlung stattgefunden hat, wenn die Prüfungstätigkeit der Kommissare unmöglich ist, z.B. bei schwerer Verletzung der Buchführungsvorschriften ²⁾. Die Prüfer sind berechtigt, in einer von ihnen einberufenen Versammlung den Vorsitz zu führen und die Tagesordnung zu bestimmen ³⁾.

Nach belgischem ⁴⁾ und luxemburgischen ⁵⁾ Recht sind alle Prüfer ⁶⁾ berechtigt, die Hauptversammlung der Aktionäre ⁷⁾ einzuberufen; dieses Recht ist an keine Voraussetzung gebunden ⁸⁾. Das Einberufungsrecht wird zur Verpflichtung ⁹⁾, falls dies von Aktionären, die zumindest den 5. Teil des Kapitals vertreten ¹⁰⁾, verlangt wird.

Im italienischen Recht sind die Gründe gesetzlich geregelt: Die Versammlung ist von den Sindaci einzuberufen,

- wenn sämtliche Mitglieder des Verwaltungsrates weggefallen sind und Ersatzleute gewählt werden sollen ¹¹⁾;
- wenn der Verwaltungsrat nicht die jährliche Hauptversammlung einberuft ¹²⁾;

1) Vgl. Dubrujeaud, Nr. 206.

2) Vgl. " Nr. 205

3) " " Nr. 210, 211.

4) Art. 73 Abs. 2 LCS.

5) Art. 70 Abs. 2 lux. Gesetz von 1915.

6) Im belgischen Recht sowohl die Commissaires-reviseurs wie auch die fachlich nicht vorgebildeten Kommissare.

7) Nach belgischem Recht (Art. 91 LCS) auch die Versammlung der Inhaber von Schuldverschreibungen.

8) Vgl. van Ryn, Nr. 667

9) Art. 73 Abs. 2 LCS bzw. Art. 70 Abs. 2 lux. Gesetz von 1915.

10) Bzw. Obligationäre, die 1/5 des Betrages der im Umlauf befindlichen Papiere vertreten (Art. 91, 73 II LCS).

11) Art. 2386 Abs. 4 Cod. civ. it.; in der Zwischenzeit müssen die Sindaci die ordentlichen Verwaltungsmaßnahmen vornehmen (Art. 2386 Abs. 4 Cod. civ. it.); dieser Fall tritt in praxi sehr selten ein: Moro Visconti, Seite 49; van Ommeleslaghe, Nr. 150.

12) Art. 2406 Cod. civ. it.; dies muß innerhalb der ersten 4 Monate des Geschäftsjahres erfolgen (Art. 2364 Abs. 2 Cod. civ. it.)

- unverzüglich, wenn Aktionäre, die zumindest 1/20 des Aktienkapitals vertreten, schwere Mängel anzeigen oder Tatsachen glaubhaft vorbringen, die dringende Vorkehrungen erfordern ¹⁾;
- wenn Aktionäre, die zumindest 1/5 des Aktienkapitals vertreten, beim Verwaltungsrat die Einberufung einer außerordentlichen Aktionärsversammlung zur Behandlung bestimmter Themen gefordert haben und dieser Antrag vom Verwaltungsrat abgelehnt worden ist ²⁾.

b) Sonderpflichten der Sindaci

Die italienischen Sindaci müssen innerhalb von 6 Monaten seit Gründung der Gesellschaft die Bewertung der Sacheinlagen überprüfen ³⁾; diese Aufgabe wird im französischen Recht von den Commissaires aux apports wahrgenommen ⁴⁾.

Daneben haben die Sindaci verschiedene Aufgaben mit reinem Verwaltungscharakter. In besonderen Situationen der Gesellschaft sind sie den Verwaltern gleichgestellt ⁵⁾:

- bei Herabsetzung des Kapitals infolge von Verlusten müssen die Sindaci auf Einberufung der Versammlung dringen und zu dem vom Verwaltungsrat erstellten Bericht über die Vermögenslage der Gesellschaft schriftlich Stellung nehmen ⁶⁾;
- wenn die Gesellschaft infolge Funktionsunfähigkeit oder fortgesetzter Untätigkeit der Verwaltung aufzulösen ist ⁷⁾, sind auch die Sindaci verpflichtet, die gerichtliche Bestellung von Liquidatoren zu beantragen ⁸⁾.

In anderen Fällen nehmen die Sindaci an Personalentscheidungen teil ⁹⁾:

-
- 1) Art. 2408 Abs. 2 Cod.civ.it.; über die Rechtsprechung hierzu vgl. Moro Visconti, Seite 70 ff.
 - 2) Art. 2367 Cod.civ.it.
 - 3) Art. 2343 Cod.civ.it.
 - 4) vgl. in der Einleitung, Seite 5, FN 3
 - 5) vgl. Lanza, Seite 721.
 - 6) Art. 2446 Abs. 1 Cod.civ.it.
 - 7) Art. 2448 Abs. 1 Ziff. 3 Cod.civ.it.
 - 8) Art. 2450 Abs. 3 Cod.civ.it.
 - 9) Vgl. Lanza, Seite 721.

- so müssen sie der Ernennung von Verwaltern zustimmen, die für während des Geschäftsjahres ausgeschiedene Mitglieder vom Verwaltungsrat berufen werden ¹⁾
- und
- haben bei der Festsetzung der Vergütung für Verwalter, die mit bestimmten besonderen Aufgaben betraut sind, mitzuwirken ²⁾.

Außerdem nehmen sie den Antrag eines Verwaltungsratsmitgliedes auf Entlassung aus dem Amt entgegen und müssen das Ausscheiden eines Verwalters innerhalb 15 Tagen im Unternehmensregister eintragen lassen ³⁾.

Der Gefahrenlage bei Sonderinteresse ist im italienischen Recht in anderer Weise als nach französischem Recht begegnet ⁴⁾. Beschließt der Verwaltungsrat über bestimmte Geschäftsmaßnahmen, an welchen ein Mitglied ein persönliches Interesse hat, so muß er dies den Sindaci anzeigen und sich der Teilnahme an dem Beschluß enthalten ⁵⁾. Verletzt das Verwaltungsratsmitglied diese Verpflichtung und ist die erforderliche Mehrheit bei der Beschlußfassung nur mit seiner Stimme zustande gekommen, so können die Sindaci den Beschluß anfechten ⁶⁾.

c) Mitwirkung der Commissaires im Conseil général

Die belgischen und luxemburgischen Commissaires können in die Aufgabenstellung der Administrateurs der Gesellschaft einrücken, wenn von der gesetzlichen Möglichkeit ⁷⁾ Gebrauch gemacht wird, durch die Satzung die Einrichtung eines "conseil général" vorzusehen ⁸⁾. Der Conseil général ⁹⁾ besteht aus den Commissaires und den Verwaltern und tritt zusammen, wenn ein Mitglied des Verwaltungsrates wegfällt ¹⁰⁾. Er hat die Gesellschaft

1) Art. 2386 Abs. 1 Cod. civ. it.

2) Art. 2389 Abs. 3 Cod. civ. it.

3) Art. 2385 Abs. 1 und 3 Cod. civ. it.

4) Vgl. Arsidi, Seite 101.

5) Art. 2391 Abs. 1 Cod. civ. it.

6) Art. 2391 Abs. 3 Cod. civ. it.

7) Art. 68 LCS; Art. 65 lux. Gesetz von 1915

8) Dies ist selten der Fall; van Ryn, Nr. 68.

9) Vgl. im einzelnen Frédéricq, Nr. 471; van Ryn, Nr. 68

10) Die Satzung kann Abweichendes vorsehen.

provisorisch zu verwalten ¹⁾; üblicherweise nimmt er die wichtigsten Aufgaben des Verwaltungsrates wahr ²⁾. In diesen Fällen werden die Commissaires faktisch zu Geschäftsführern; ihre Unabhängigkeit ist sehr stark gefährdet ³⁾.

d) Anzeige von Straftaten durch die französischen Commissaires aux comptes

Eine besondere Aufgabe der französischen Commissaires aux comptes besteht in der Pflicht zur Anzeige festgestellter ungesetzlicher Handlungen an die Staatsanwaltschaft ⁴⁾. Es kann sich hierbei um Delikte des Droit commun oder des Gesellschaftsrechts handeln. Die Straftaten müssen bei Gründung oder im Verlauf der Tätigkeit der kontrollierten Gesellschaft begangen worden sein ⁵⁾. Voraussetzung der Anzeigepflicht ist, daß der Prüfer außer den Taten selbst auch ihren strafwürdigen Charakter erkennt ⁶⁾. Bei Verletzung dieser außerordentlichen Pflicht drohen Geld- und Gefängnisstrafen ⁷⁾. Die dem Prüfer derart auferlegte Rolle des "amtlichen Denunzianten" und des "Pourvoyeur de la Justice" wird in Fachkreisen der Wirtschaftsprüfer einhellig kritisiert ⁸⁾.

3. Kritik

Die verbreitete Unsicherheit über die Stellung der Prüfer in den romanischen Rechten beruht vorwiegend auf der Vielzahl der ihnen übertragenen Sonderaufgaben. Überwiegend handelt es sich dabei um Verwaltungstätigkeit, die mit dem Amt eines Abschlußprüfers englischer oder deutscher Prägung unvereinbar erscheint, so die nach allen romanischen Rechten bestehende Verpflichtung der Prüfer, unter bestimmten Umständen die Hauptversammlung der Aktionäre einzuberufen ⁹⁾, und die Geschäftsführungs-

1) So im Normalfall, Art. 68 LCS.

2) Frédéricq, Nr. 471.

3) Frédéricq, aaO.; van Ryn, Nr. 68.

4) Art. 233 Abs. 1 und 2 iVm Art. 457 L.Soc.; entspricht völlig Art. 34 Abs. 5 Gesetz 1867

5) Dubrujeaud, Nr. 199

6) Dubrujeaud, aaO

7) Art. 457 L.Soc.; entspr. Art. 34 Abs. 5 Gesetz 1867

8) Vgl. Batardon, Seite 42; kritisch auch Ripert, Nr. 1306; Trouillat, Seite 466, 467.

9) Vgl. Seite 105 ff

tätigkeit der belgischen Commissaires im Rahmen eines Conseil général ¹⁾.

Die Überbürdung der italienischen Sindaci mit mannigfaltigen Sonderpflichten wie ihre Mitwirkungspflicht bei einer Kapitalherabsetzung, bei Liquidation der Gesellschaft, bei der Ernennung und Entlassung von Verwaltern, etc. überfordern das Kontrollorgan und tragen entscheidend zu seiner Wirkungslosigkeit bei ²⁾.

Während für alle diese Sonderpflichten zu berücksichtigen ist, daß sie nur in außergewöhnlichen Situationen der Gesellschaft bestehen und daher recht selten eintreten ³⁾, erscheinen andere Aufgaben der französischen und italienischen Prüfer unerträglich. Dies sind für die Sindaci die Verpflichtung zur Unterzeichnung der jährlichen Steuererklärung ⁴⁾ und für die Commissaires aux comptes die Pflicht zur Anzeige von Straftaten ⁵⁾. Die weitere Aufgabe der französischen Prüfer zu besonderen Stellungnahmen, meist in Form von Sonderberichten, erscheint unbedenklich, da die Commissaires in ihrer Eigenschaft als Sachverständige herangezogen werden ⁶⁾.

VI ZUSAMMENFASSUNG ZU KAPITEL IV

Alle Personen, welchen in den EWG-Mitgliedstaaten und Großbritannien die aktienrechtliche Kontrolle übertragen ist, haben als wichtigste Aufgabe die rein fachliche Überprüfung des Jahresabschlusses. Soweit die Prüfer nach den Handelsgesetzen der romanischen Länder darüberhinaus mit allgemeinen Aufsichtsfunktionen und Gesetzmäßigkeitskontrollen betraut sind ⁷⁾, ist hiernach nicht die Schlußfolgerung berechtigt, die Commissaires und Sin-

1) Vgl. Seite 108 f

2) Graziani, Nr. 114; Lanza, Seite 712 ff.; vgl. auch die Motive zum Cod. civ. von 1942, zitiert bei Frè, Anm. zu Art. 2392: "... il pericolo più grave che la materia presentava: quello cioè che il controllo esorbitasse dai suoi confini per invadere quelli dell'amministrazione..."

3) Moro Visconti, Seite 48; Masson, Seite 283; Arsidi, Seite 93.

4) Vgl. Seite 99 f.; es kann nicht Aufgabe der Abschlußprüfer sein, dem Fiskus die Richtigkeit der jährlichen Steuererklärungen zu garantieren.

5) Vgl. Seite 109, scharf ablehnend auch Masson, Seite 284; Blind, Seite 154, Lagarde, Nr. 78.

6) Vgl. Seite 104, Masson, Seite 283 ff.; Blind, Seite 138 ff.

7) vgl. Seite 67 ff, 68, 70, 73

daci hätten eine vom Typ der deutschen und englischen Abschlußprüfer grundsätzlich abweichende Stellung in der Gesellschaft inne ¹⁾. Es ist darauf gelegt worden, daß einerseits diese weiterreichenden Pflichten der romanischen Prüfer nur in Ausnahmefällen praktisch werden ²⁾ und andererseits auch die deutschen Abschlußprüfer in besonderen Fällen bestimmte Vorgänge und Entscheidungen beurteilen müssen, die außerhalb des eigentlichen Prüfungsgebietes liegen. ³⁾

Nach der praktischen Übung konzentriert sich die Tätigkeit der Prüfer nach allen Rechten in der Kontrolle des Rechnungswesens. Allgemein gilt der Grundsatz, daß sie nur eine Fach- und Gesetzmäßigkeitskontrolle durchzuführen haben und nicht in die Tätigkeit der Verwaltung eingreifen dürfen ⁴⁾.

Ungeachtet dieser Feststellungen ist zu betonen, daß der Abschlußprüfung nach den romanischen Rechten nicht die Bedeutung der aktienrechtlichen Kontrolle in Großbritannien, Deutschland und den Niederlanden zukommt. Die Tätigkeit der französischen, belgischen, luxemburgischen Commissaires und der italienischen Sindaci ist praktisch wirkungslos und gelegentlich illusorisch ⁵⁾. Dieser bedauerliche Rechtszustand ist weitgehend durch die geschichtliche Entwicklung des Prüfungswesens in den romanischen Ländern bedingt ⁶⁾. Wesentliche, in die Gegenwart fortwirkende Gründe der Unzulänglichkeit der Rechnungskontrolle sind die mangelnde fachliche Vorbildung eines Großteils der mit der Abschlußprüfung betrauten Personen und ihre Abhängigkeit von der Verwaltung. Der Charakter der Rechnungskontrolle in den romanischen Ländern als einer permanenten Einrichtung bedeutet, daß die Prüfer in dauerndem, engen Kontakt zu den Geschäftsführungs- und Aufsichtsorganen der Gesellschaft stehen und daher nicht unabhängig sein können ⁷⁾.

1) vgl. Seite 72 ff

2) vgl. Seite 74

3) vgl. Seite 66 f, 74

4) vgl. Seite 73 f.

5) vgl. Seite 89

6) vgl. hierzu in Kapitel I, Abschnitt III

7) vgl. Seite 81 f, 88, 89

Die den französischen Commissaires aux comptes und den italienischen Sindaci auferlegten Sonderpflichten haben überwiegend den Charakter reiner Verwaltungstätigkeit, stehen damit ohne Bezug zum Prüfungsamt und überfordern die Prüfer ¹⁾.

Zu Form und Umfang der Berichterstattung über das Prüfungsergebnis ist ausgeführt worden, daß das nach den romanischen Rechten mit Ausnahme des neuen französischen Rechts geltende Prinzip der ausschließlichen Mitteilung an die Hauptversammlung der Aktionäre nicht überzeugt ²⁾. Während in den Handelsgesetzen dieser Rechte ausführliche Berichte vorgeschrieben sind, wird in der Praxis nur eine kurze, förmliche Bestätigung zur Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses ähnlich dem deutschen Bestätigungsvermerk erteilt. Damit entfällt für die belgischen, luxemburgischen und italienischen Prüfer der Zwang zur genauen Rechenschaft über Umfang, Methode und Ergebnis ihrer Kontrolltätigkeit. Das deutsch/niederländische System der Kombination eines kurzen Bestätigungsvermerks gegenüber der Hauptversammlung und eines ausführlichen Berichts an die Verwaltungsorgane der Gesellschaft verdient aus den dargelegten Gründen den Vorzug ³⁾.

1) vgl. Seite 105 ff

2) vgl. Seite 100 f

3) vgl. Seite 100, 101

KAPITEL V

Die Haftung der Prüfer

ALLGEMEINES

Wenn die Abschlußprüfer in den Aktiengesellschaften nicht oder nur in unzureichender Weise die ihnen obliegende Kontrollfunktion erfüllen und hierdurch der Gesellschaft oder anderen Personen ein Schaden entsteht, so stellt sich die Frage nach Grundlage und Umfang ihrer Haftung.

Eine Verantwortung der Prüfer besteht in erster Linie gegenüber der Gesellschaft wegen Verletzung des mit der Gesellschaft geschlossenen Prüfungsvertrages. Dieser Anspruch kann nach einigen Rechten unter bestimmten Umständen von einzelnen Aktionären oder von Gläubigern der Gesellschaft geltend gemacht werden.

Daneben kommt eine Haftung gegenüber einzelnen Aktionären und Dritten nach den Grundsätzen der Unerlaubten Handlung in Betracht.

I HAFTUNG DER PRÜFER GEGENÜBER DER GESELLSCHAFT NACH VERTRAGSRECHT

1. Gesetzliche Grundlagen

Für die Haftung der Prüfer gegenüber der Gesellschaft bestehen nach den meisten Rechten besondere gesetzliche Bestimmungen; ergänzend gelten die Grundsätze des allgemeinen Zivilrechts.

In den Handelsgesetzen der Niederlande und Großbritanniens fehlen besondere aktienrechtliche Vorschriften zur Haftung der Accountants und Auditors; sie richtet sich daher ausschließlich nach allgemeinem Zivilrecht. Die Verantwortlichkeit der deutschen Abschlußprüfer ist in § 168 AktG geregelt ¹⁾; bei Fahrlässigkeit ist die Ersatzpflicht auf 500.000 DM begrenzt ²⁾.

1) Die Vorschrift weicht von § 141 AktG 1937 nur geringfügig ab.

2) § 168 Abs. 2 AktG.

Die Haftung der französischen Commissaires aux comptes hat in Art. 234 des neuen Gesetzes über die Handelsgesellschaften erstmals eine eigenständige Regelung erfahren ¹⁾. Die Neufassung bedeutet indessen keine sachliche Änderung der bisher geltenden Haftungsregeln ^{2) 3)}.

Nach dem alten französischen Gesetz von 1867, nach den Handelsgesetzen Belgiens und Luxemburgs und den einschlägigen Bestimmungen im italienischen Codice civile von 1942 bestimmt sich die Haftung der Commissaires und Sindaci gegenüber der Gesellschaft nach Mandatsrecht ⁴⁾. Dieses ist für Frankreich, Belgien und Luxemburg im Code civil von 1804 in den Ar-

1) Art. 234 L. Soc. lautet:

Les commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions. Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale.

- 2) vgl. die Bemerkungen der Commission des Lois der Nationalversammlung, wiedergegeben bei Hamiaut, S. 218.
- 3) Die zu Art. 43 des alten Gesetzes von 1867 in Schrifttum und Rechtsprechung erarbeitete nähere Ausgestaltung der Haftung behält daher auch für das geltende Recht ihre Gültigkeit.
- 4) Das französische Gesetz von 1867 enthält in Art. 43 eine einfache Verweisung auf die allgemeinen Regeln des Mandats. Nach belgischem Recht richtet sich die Haftung der Kommissare, soweit sie sich aus ihrer allgemeinen Kontroll- und Überwachungsbefugnis herleitet, nach der Regelung für die Verwalter (Art. 65 Abs. 5 LCS), die ihrerseits nach Mandatsrecht haften (Art. 62 Abs. 1 LCS); im Gesetz von Luxemburg besteht eine ähnliche Verweisung (Art. 59 Gesetz von 1915). Für das italienische Recht sagt Art. 2407 Abs. 1 Cod. civ. it., daß die Sindaci ihre Aufgaben mit der Sorgfalt eines Mandatars (*diligenza del mandatario*) e. füllen sollen (Art. 1710 Cod. civ. it.); im übrigen wird auf die Regelung für die Verwalter verwiesen (Art. 2393, 2394, 2407 Abs. 3 Cod. civ. it.)

tikeln 1984 ff. ¹⁾ und für Italien in den Artikeln 1703 ff. Cod. civ. it. geregelt; auch der italienischen Kodifikation liegt die Ausgestaltung im alten Code Napoléon zugrunde ²⁾ ³⁾. Es bedarf keiner näheren Begründung, daß sich die zivilrechtliche Haftung der Prüfer gegenüber der Gesellschaft nach dem klaren Wortlaut der meisten romanischen Gesetze ⁴⁾ ausschließlich nach Mandatsrecht beurteilt; hieran kann nichts ändern, daß die Commissaires und Sindaci nach der modernen Auffassung nicht mehr als echte Mandatare, sondern als Organ der Gesellschaft aufgefaßt werden ⁵⁾.

II ALLGEMEINE HAFTUNGSVORAUSSETZUNGEN IM ROMANISCHEN VERTRAGSRECHT

1. Schuldprinzip

Nur die schuldhafte Verletzung einer aus dem Mandat herrührenden Verpflichtung begründet die Schadensersatzpflicht, soweit Schaden und die

-
- 1) Bekanntlich wurde der Code Napoléon am 30. Ventôse des Jahres XII, d.h. am 21. März 1804, außer für Frankreich auch für Luxemburg und Belgien verkündet, die damals Teile Frankreichs bzw. besetztes Gebiet waren, und ist dort bis heute geltendes Recht.
 - 2) Die grundsätzliche Übereinstimmung des italienischen und französischen Zivilrechts (Abweichungen vorwiegend im Familien- und Erbrecht) ergibt sich aus der historischen Entwicklung: Der bis 1809 in den einzelnen Provinzen Italiens eingeführte Code Napoléon wurde zwar nach dem Sturz Napoleons wieder außer Kraft gesetzt. Die in den 4 größeren Provinzen zwischen 1819 und 1851 verkündeten Zivilrechtsordnungen (darunter der sog. Codice Albertino in Parma) folgten aber inhaltlich im wesentlichen dem Vorbild des französischen Code civil. Die gleiche Wertung gilt für den am 1.1.1866 nach der politischen Einigung verkündeten Codice civile, dessen Vorschriften ohne Änderung in den Codice civile von 1942 übernommen wurden (vgl. im einzelnen Arminjon/Nolde/Wolff, Bd. I, Seite 141 ff.)
 - 3) Zu den Grundzügen des Mandats, das im wesentlichen dem deutschrechtlichen Auftrag entspricht, vgl. oben, Seite 40 ff.
 - 4) Nicht nach dem neuen französischen Gesetz, Art. 234 L.Soc., das aber erklärtermaßen auf dem alten Recht basiert.
 - 5) vgl. hierzu Seite 40 ff, 41

Kausalität zwischen Schaden und Vertragsverletzung nachgewiesen werden¹⁾²⁾.

a) im italienischen Recht

Das Schuldverfordernis wird für das italienische Recht nach dem Wortlaut des Art. 1710 Cod. civ. it. deutlich, worin mit dem geforderten Sorgfaltsmaßstab "diligenza del buon padre di famiglia" auf das persönliche Verhalten des Schuldners abgestellt wird³⁾.

b) im französischen Recht

Für die unter der Geltung des französischen Code civil stehenden Rechte bestehen indessen nach der Gesetzessystematik Zweifel an der uneingeschränkten Geltung des Schuldprinzips. Gemäß Art. 1991⁴⁾ haftet ein Mandatar für die bloße Nichterfüllung (inexécution) des Mandats. Neben dem rein objektiven Begriff der inexécution⁵⁾ ist für das Vertragsrecht abweichend vom Deliktsrecht⁶⁾ an keiner Stelle im Code civil das subjektive Moment der Schuld als allgemeine Haftungsvoraussetzung postuliert⁷⁾. Die französische Lehre geht zwar einheitlich vom Schuldverfordernis als Grundlage

-
- 1) van Ommeslaghe, Nr. 307; Planiol-Ripert, Band II, Nr. 695; Marty-Raynaud, Bd. II, Halbbd. 1, Nr. 367
 - 2) Für das neue franz. Recht ist nach dem Wortlaut des Art. 234 L. Soc. eindeutig, daß nur ein schuldhaftes Verhalten ("des fautes et négligences") die Commissaires schadensersatzpflichtig machen kann.
 - 3) In Art. 1710 Cod. civ. it. wird lediglich die allgemeine Bestimmung des Art. 1176 Cod. civ. it. für das Mandatsrecht wiederholt.
 - 4) Art. 1991 Cc.: Le mandataire est tenu d'accomplir le mandat tant qu'il demeure chargé, et répond des dommages-intérêts qui pourraient résulter de son inexécution.
 - 5) Dieser Zentralbegriff im vertraglichen Schadensersatzrecht umfaßt jede Form der Nicht- oder Schlechterfüllung, Unmöglichkeit, Verzug, positive Forderungsverletzung und kann daher dem allgemeinen Begriff der Leistungsstörung im deutschen Recht gleichgesetzt werden (vgl. Constantinesco, Nr. 13, 277).
 - 6) Art. 1382 Cc.
 - 7) Vergleichbar etwa dem § 276 BGB; vgl. hierzu Mazeaud-Tunc, Bd. I, Nr. 656

aller vertraglichen Haftung aus ¹⁾, trifft aber in Anerkennung der zweigeteilten Gesetzessystematik eine Unterscheidung der verschiedenen Vertragspflichten in "obligations de résultat" und "obligations de moyens" ²⁾. Bei den von der Regelung des Art. 1147 Cod. civ. ³⁾ beherrschten "obligations de résultat" wird ein bestimmter Erfolg geschuldet ⁴⁾. Jede Nichterbringung der Leistung verpflichtet zum Schadensersatz, es sei denn, dem Schuldner gelingt der Nachweis des Vorliegens einer "cause étrangère" ⁵⁾. Wenn demnach der Nachweis fehlenden Verschuldens den Schuldner nicht entlastet, bedeutet dies praktisch eine Gleichstellung der Begriffe "inexécution" und "faute" ⁶⁾.

Bei den unter der Grundvorschrift des Art. 1137 Cc ⁷⁾ stehenden "obligations

-
- 1) Mazeaud-Tunc, Bd. I, Nr. 656; Planiol-Ripert, Bd. II, Nr. 703; Colin-Capitant, Bd. II, Nr. 827, 833; Esmein, Nr. 6, Seite 107; Marty-Raynaud, Bd. II, Halbbd. 1, Nr. 466, 467, Frossard, Nr. 36, 37.
 - 2) Die heute als klassisch bezeichnete Unterscheidung geht auf Demogue zurück, der sie erstmals in seinem Werk "Traité des Obligations" im Jahr 1923 getroffen hat; vgl. Mazeaud-Tunc, Bd. I, Nr. 103-2; Colin-Capitant, Bd. II, Nr. 833; de Page, Bd. II, Nr. 596; Planiol-Ripert, Bd. II, Nr. 699; Marty-Raynaud, Bd. II, Halbbd. 1, Nr. 468. Sie hat auch in die Rechtsprechung Eingang gefunden; vgl. Colin-Capitant, aaO.
 - 3) Art. 1147 Cc.: Le débiteur est condamné, s'il y a lieu, au paiement de dommages et intérêts, soit à raison de l'inexécution de l'obligation, soit à raison de retard dans l'exécution toutes les fois qu'il ne justifie pas que l'inexécution provient d'une cause étrangère qui ne peut lui être imputée, encore qu'il n'y ait aucune mauvaise foi de sa part.
 - 4) z.B. bei Frachtgeschäften, Bauverträgen etc.; vgl. im einzelnen Constantinesco, Nr. 136
 - 5) Hierunter fallen zum Beispiel höhere Gewalt, Schadensverursachung durch einen Dritten oder durch den Verletzten selbst; vgl. Mazeaud-Tunc, Bd. I, Nr. 694-2, Nr. 694-3; Marty-Raynaud, Bd. II, Halbbd. 1, Nr. 474.
 - 6) Vgl. Mazeaud-Tunc, Bd. 1, Nr. 103-3; Constantinesco, Nr. 125
 - 7) Art. 1137 Abs. 1 Cc.: L'obligation de veiller à la conservation de la chose soit que la convention n'ait pour objet que l'utilité de l'une des parties, soit qu'elle ait pour objet leur utilité commune, soumet celui qui en est chargé, à y apporter tous les soins d'un bon père de famille.

de moyens" wird dagegen eine bestimmte Tätigkeit unter Beachtung der Sorgfalt eines "bon père de famille" geschuldet ¹⁾. Der Schuldner haftet nur bei schuldhafter Vertragsverletzung; er kann sich durch den Nachweis fehlenden Verschuldens entlasten ²⁾. Nach übereinstimmender Ansicht in Schrifttum und Rechtsprechung sind die aus dem Mandatsvertrag herrührenden Verpflichtungen des Mandatars dieser 2. Gruppe der "obligations de moyens" zuzuordnen ³⁾. Dies ergibt sich zwingend aus Art. 1992 Cc ⁴⁾, wonach der Mandatar für jedes Verschulden bei seiner Tätigkeit haftet ⁵⁾. Es handelt sich demnach um eine echte Verschuldenshaftung im Sinne des deutschen Rechts ⁶⁾.

2. Schuldformen

Die Mandatare können ihre Vertragspflichten in vorsätzlicher oder fahrlässiger Weise verletzen. Bei den verschiedenen Schuldformen *dolus malus* (*dol, dolo*), *culpa lata* (*faute lourde*) und *culpa levis* (*faute, négligence*) ist zu beachten, daß sie nicht völlig den deutschen Begriffen Vorsatz ⁷⁾ und Fahrlässigkeit entsprechen ⁸⁾.

-
- 1) z.B. ärztliche Behandlung, anwaltliche Beratung.
 - 2) Mazeaud-Tunc, Bd. I, Nr. 694-4; Marty-Raynaud, Bd. II, Halbbd. 1, Nr. 474; Constantinesco, Nr. 127
 - 3) Vgl. Dalloz, Repertoire de Droit civil, Bd. III, "Mandat", Nr. 178 ff.; Colin-Capitant, Bd. II, Nr. 832; Frossard, Nr. 401; Diligences, Seite 37 ff., 39.
 - 4) "Le mandataire répond non seulement du *dol*, mais encore des fautes qu'il commet dans sa gestion."
 - 5) Vgl. Colin-Capitant, aaO. und Frossard, aaO.
 - 6) Mit dieser Feststellung erübrigt sich eine weitere Unterscheidung zwischen "obligations de résultat" und "obligations de moyens".
 - 7) Es genügt nicht, daß ein rechtswidriger Erfolg gewollt ist; es muß vielmehr eine Schädigungsabsicht (*l'intention de nuire*) hinzukommen; vgl. Mazeaud-Tunc, Bd. I, Nr. 674, 403; Planiol-Ripert, Bd. II, Nr. 713; Marty-Raynaud, Bd. II, Halbbd. I, Nr. 471, 411.
 - 8) *Faute* im engeren Sinne oder *négligence* entsprechen dem Begriff der leichten Fahrlässigkeit. Wird hingegen ein Verhalten als *faute lourde* bezeichnet, so war der Schadenseintritt als besonders wahrscheinlich erkannt, oder es handelt sich um die Verletzung einer wesentlichen Pflicht im Sinne einer vertraglichen Hauptpflicht des deutschen Rechts; gerade bei Angehörigen bestimmter Berufsgruppen wird man zu einer

a) dolose Pflichtverletzung

Die Pflichtverletzung eines Commissaire aux comptes oder eines Sindaco wird selten in doloser Weise erfolgen ¹⁾. Dolus malus liegt sicher vor, wenn die Prüfer gegenüber der Versammlung bewußt wahrheitswidrig die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung zusichern oder über das Ausmaß ihrer Kontrollmaßnahmen irreführende Angaben machen ²⁾. Ein derartiger Fall ist vom französischen Kassationshof entschieden worden ³⁾.

Die in Art. 2407 des italienischen Codice civile besonders hervorgehobene Haftung der Sindaci für "verità delle loro attestazioni" kann wohl nur bei doloser Begehungsweise eintreten ⁴⁾; sie gilt hinsichtlich der Jahresberichte und der vierteljährlich zu erstattenden besonderen Zusicherungen ⁵⁾.

b) Fahrlässigkeit

In der Regel beruhen die praktisch gewordenen Haftungsfälle auf einer fahrlässigen Pflichtverletzung (faute, colpa) des Prüfers. Ein derartiges Verschulden liegt vor, wenn der Mandatar die Sorgfalt verletzt, die ein "bonus pater familias" aufgewendet hätte ⁶⁾. Unter diesem abstrakten Kriterium ist nicht eine fiktive Idealgestalt zu verstehen, sondern ein Mann mit mittleren Fähigkeiten und Kenntnissen ⁷⁾, der sich "normal" verhält ⁸⁾. Das Verhalten des Mandatars-Schuldners ist nach dem Standard seiner Berufsgruppe, nach deren allgemeiner Berufsauffassung und -übung zu bewerten ⁹⁾. Der

Fortsetzung der Fußnote 8) von Seite 118:

Einordnung ihres Verhaltens als "faute lourde" neigen; vgl. Mazeaud-Tunc, aaO; Planiol-Ripert, Bd. II, Nr. 714; Marty-Raynaud, Bd. II Halbbd. I, Nr. 413.

- 1) So auch für das deutsche Recht Adler/Düring/Schmaltz, § 141 Anm. 10, Seite 651.
- 2) Moreau, Seite 329; Lisbonne, Nr. 195.
- 3) Cass. 9 Mars 1942 in JCP 1942-1930
- 4) Frè, Art. 2407, Anm. 1
- 5) Gemäß Art. 2403 Abs. II, Cod.civ.it.; vgl. hierzu im Kapitel IV.
- 6) Art. 1137 Cod.civ.fr. 1804; Art. 1710 Cod.civ.it.1942.
- 7) Van Ryn, Nr. 607; Constantinesco, Nr. 212.
- 8) Frè, Art. 2407, Anm. 1
- 9) Constantinesco, Nr. 203; Frè ebenda; so auch für das deutsche Recht Adler/Düring/Schmaltz, § 141 Anm. 9 ff. mit einem Hinweis auf die besondere Bedeutung der Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer.

Maßstab des "guten Familienvaters" konkretisiert sich für die Prüfer in der Gestalt des "bon technicien des comptes" ¹⁾, oder des "avveduto uomo d'affari" ²⁾.

c) Rechtsprechung zum Sorgfaltsmaßstab

In der französischen Judikatur werden die Haftungsfälle bei Fahrlässigkeit ("faute" im engeren Sinn) gewöhnlich in 2 Gruppen eingeteilt ³⁾:

- 1.) Diejenigen, die auf mangelhafter und nachlässiger Kontrolle beruhen (négligence). Die Haftung tritt dann ein, wenn die Kommissare ihre Tätigkeit nicht mit der gebotenen Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit ausführen ⁴⁾.

Ein rein summarischer Vergleich der einander entsprechenden Posten in der Bilanz und den Büchern ohne Nachprüfung der Belege und Quittungen ist unzureichend ⁵⁾. Erkennen die Kommissare wegen ihrer Untätigkeit und Nachlässigkeit nicht, daß die Bilanz gefälscht ist, und gelangen daher fiktive Dividenden zur Verteilung, so sind sie zur Schadensersatzleistung verpflichtet ⁶⁾; hierbei stellen mangelnde Vorbildung und Unerfahrenheit keine Entschuldigungsgründe dar ⁷⁾.

- 2.) Unzutreffende Bestätigungen und Zusicherungen (approbations injustifiées et déclarations inexactes).

Hierunter fallen in erster Linie die Fälle, in denen die Kommissare in ihrem Jahresbericht die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung versichern und sogar Schlußfolgerungen für die Geschäftslage der Gesellschaft anschließen, die den Tatsachen widersprechen ⁸⁾.

1) Bertrand-Pibrac, Seite 34; Aspects, Seite 34.

2) Càfaro, Seite 32.

3) Nach Masson, Nr. 235, 236; Dubrujeaud, Nr. 217 ff.

4) Vgl. die Rechtsprechung bei Dubrujeaud, Nr. 218.

5) Bruxelles 28. 7. 1882 JS 1890, 113 zitiert bei Masson, Nr. 236 und Dubrujeaud, Nr. 218.

6) Trib. comm. Tours 1. 2. 1957 in JCP 1960 ed C I, Nr. 66428.

7) Dubrujeaud, Nr. 218; so auch für das deutsche Recht Godin-Wilhelmi, § 42, Anm. 2.

8) Vgl. die Entscheidungen älteren Datums bei Dubrujeaud, Nr. 219 und bei Masson, Nr. 235.

III HAFTUNG IM ENGLISCHEN RECHT NACH DEN GRUNDSÄTZEN DES "BREACH OF CONTRACT"

1. Haftung ohne Verschulden

Die Haftung der englischen Auditors richtet sich mangels gesetzlicher Bestimmung ¹⁾ nach dem Common Law ²⁾. Der Prüfer haftet der Gesellschaft bei Verletzung der aus dem Prüfungsvertrag herrührenden Verpflichtungen nach den Grundsätzen des "breach of contract" ³⁾. Hierunter ist die bloße Tatsache der Leistungsverfehlung zu verstehen, und zwar in jeder Form: Unmöglichkeit, Verzug, positive Forderungsverletzung. "Breach occurs where a party repudiates or fails to perform one or more of the obligations imposed upon him by the contract." ⁴⁾ Breach of contract kann als rein objektiver Begriff dem der Leistungsstörung des deutschen Rechts ⁵⁾ und der Inexécution des französischen Rechts gleichgesetzt werden ⁶⁾.

Jede Form eines Vertragsbruchs gewährt dem Verletzten einen Anspruch auf Schadensersatz: "Every breach of contract entitles the injured party to damages for the loss he has suffered". ⁷⁾ Daher spielt die Frage des Verschuldens keine Rolle ⁸⁾. Durch den Nachweis fehlenden Verschuldens wird der Schuldner

1) Weder in den Companies Acts noch in anderen Gesetzen wird die Frage der Haftung erwähnt.

2) Eine Summe der durch Gewohnheit und Rechtsprechung entwickelten Rechtssätze; vgl. Diel, Seite 75.

3) Vgl. Feder, Seite 179

4) Cheshire and Fifoot, Seite 478; die wichtigsten Formen des Breach of Contract sind:

- failure to perform; Nichterfüllung oder Erfüllung zur Unzeit; der Begriff Verzug ist darin eingeschlossen,
- repudiation; Leistungsverweigerung des Schuldners,
- anticipatory breach; hierunter ist vorwiegend die Verletzung vertraglicher Nebenpflichten zu verstehen.

Vgl. im einzelnen Cheshire and Fifoot, aaO; Grismore-Murray, § 181

5) Vgl. Esser, § 75; Palandt, Vorbem. vor § 275

6) Constantinesco, Seite 122

7) Anson-Brierly, Seite 361; vgl. auch Cheshire and Fifoot, Seite 479;

Salmond and Williams, §§ 189, 200; Grismore and Murray, §§ 181, 190.

8) Vgl. Grismore and Murray, aaO; Cheshire and Fifoot, aaO.

nicht befreit, desgleichen nicht bei Leistungsverfehlung infolge Zufalls ¹⁾. Der Grundsatz der Haftung ohne Schuld findet seine Erklärung in der Auffassung vom Vertrag. Ein Vertrag stellt nach englischer Vorstellung ein reines Garantieversprechen (warranty) dar: Der Schuldner verspricht Schadensersatz für den Fall der Nicht- oder Schlechterfüllung ²⁾. Gegenstand des Vertrages ist aber grundsätzlich nur eine solche Leistung, wie sie "vernünftigerweise" erwartet werden kann ^{3) 4)}. Ein "reasonable man" erbringt eine Leistung derart, daß sie den Anforderungen des Standards entspricht; dieser Standard ist für jeden Vertragstypus besonders festzustellen ^{5) 6)}.

2. Sorgfaltsmaßstab

Ein Auditor muß seine Tätigkeit mit angemessener Sorgfalt und Geschick, "with reasonable care and skill", ausüben ⁷⁾. Erfüllt er seine Verpflichtungen nicht mit der gebotenen Sorgfalt, so haftet er unmittelbar wegen Breach of Contract auf Schadensersatz ^{8) 9)}.

-
- 1) Dieser starre Grundsatz ist seit einiger Zeit mit der Anerkennung von Haftungsausschlußgründen durchbrochen, insbesondere bei Kriegseinwirkung, höherer Gewalt, Änderung der Gesetze, u. a.; vgl. im einzelnen Constantinesco, Seite 130.
 - 2) Vgl. Anson-Brierly, Seite 138; Grismore and Murray, §§ 190, 195; Rabel, Seite 263.
 - 3) Cheshire and Fifoot, Seite 115; Street, Seite 116
 - 4) Es können natürlich eine bestimmte Art der Leistung, besondere Bedingungen, etc. vereinbart werden.
 - 5) Cheshire and Fifoot, Seite 115.
 - 6) Ergeben sich aus dem Vertragstext selbst keine Hinweise auf Art und Weise der gebotenen Leistungserfüllung, so gilt der Vertrag als so ergänzt, wie es die Parteien bei Kenntnis der Lückenhaftigkeit vernünftigerweise getan hätten; vgl. Salmond and Williams, § 19; Anson-Brierly, Seite 339, 340.
 - 7) London and General Bank, 1895-2 Ch 673
 - 8) Feder, Seite 179
 - 9) Auch nach deutschem Recht ist ein objektiver Maßstab anzulegen; es gilt das Kriterium des verantwortungsbewußten, gewissenhaften Prüfers; vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 141, Anm. 3, 8.

3. Beispiele der Rechtsprechung

Zu der Frage, welches Maß an Sorgfalt als "reasonable care and skill" gilt, sind einige wichtige Entscheidungen ergangen:

a) In Leeds Estate Building and Investment Co. Shepherd ¹⁾ wurde klargestellt, daß ein rein rechnerischer Vergleich der entsprechenden Posten der Buchhaltung und der Bilanz nicht ausreicht, sondern daß der Auditor sich vergewissern muß, daß die Bilanz ein "true and accurate representation of the companies affairs" darstellt.

b) Dem Rechtsstreit gegen London and General Bank ²⁾ lag folgender Sachverhalt zugrunde:
Die Bank hatte eine unkorrekte, zu günstige Bilanz erstellt und Dividenden verteilen lassen, anstatt für unzulängliche Sicherheiten, die Kunden der Bank für empfangene Darlehen geleistet hatten, Rückstellungen (provisions) zu bilden. Die Bank geriet wegen dieser falschen Gewinnausweisung in Liquidation, nachdem sie vorwiegend aufgrund dieser Darlehen schwere Verluste erlitten hatte. Der Auditor der Bank hatte die unkorrekte Rechnungsführung bemerkt und die Direktoren darauf aufmerksam gemacht; diese weigerten sich jedoch, eine Korrektur der Bilanz vorzunehmen. Der Auditor versäumte es, in seinem Bericht an die Aktionäre auf die fehlenden Sicherheiten für die Darlehensforderungen der Bank hinzuweisen. Wegen dieser Unterlassung wurde er zur Haftung herangezogen. In den Urteilsgründen führt Lindley, L.J., aus, daß ein Auditor bei seiner Kontrolltätigkeit nur eine "reasonable care and skill" aufwenden müsse und nicht etwa die Richtigkeit der Rechnungslegung garantiere, denn er sei kein "insurer" (Versicherer). Richter Lindley faßt dann das Wesentliche der bei der Abschlußprüfung aufzuwendenden Sorgfalt in folgendem Satz zusammen, der heute noch als klassische Definition gilt ³⁾:

"Such I take to be the duty of the auditor; he must be honest - that is, he must not certify that he does not believe to be true, and he must take reasonable care and skill before he believes that what he certifies is true".

1) 1887-36 Ch. D. 787.

2) 1895 - 2 Ch. 673

3) De Paula, Seite 245.

- c) In einem anderen berühmten Fall ¹⁾ hatte der geschäftsführende Direktor der Gesellschaft über Jahre hinweg Warenbestände überbewertet, so daß es zur Verteilung fiktiver Dividenden kam. Der erstinstanzliche Richter (Vaughan Williams) erklärte den Auditor für haftbar, da er, ohne genauere Kontrollen vorzunehmen, den Zusicherungen des Direktors, der einen äußerst vertrauenswürdigen Eindruck machte, Glauben schenkte. Durch den Court of Appeal wurde diese Entscheidung jedoch aufgehoben, da ein Auditor Zusicherungen von Angestellten der Gesellschaft vertrauen dürfe, wenn kein Anlaß zu Mißtrauen vorliege: "An auditor is not bound to be a detective... He is a watch-dog but not a bloodhound...". Im Schrifttum wird diese Entscheidung vielfach kritisiert ²⁾ und für die heutige Zeit zumindest eine oberflächliche Kontrolle in Stichproben für erforderlich gehalten ^{3) 4)}.
- d) In einem Rechtsstreit aus neuerer Zeit ⁵⁾ wurde betont, daß Auditors eine Verpflichtung zur Nachprüfung haben, wenn sie entdecken, daß bestimmte Geschäftsvorgänge ⁶⁾ nicht ordnungsgemäß erscheinen und daß sie sich nicht auf die Zusicherungen verlassen dürfen ^{7) 8)}.

IV DIE HAFTUNG MEHRERER PRÜFER

Haben mehrere Prüfer bei der Entstehung des Schadens mitgewirkt, so stellt sich die Frage, ob sie individuell nach Maßgabe ihres Schuldbeitrages oder solidarisch jeder auf den gesamten Schaden haften.

-
- 1) In re Kingston Cotton Mill Co., Ltd. (1896) 2 Ch. 279.
 2) De Paula, Seite 219; Goitein, Seite 184.
 3) De Paula, ebenda
 4) Für das deutsche Recht vertritt Adler/Düring/Schmaltz, § 141, Anm. 10 Ziff. 9 hingegen die Ansicht, daß ein Prüfer glaubhaften Auskünften des Vorstandes vertrauen dürfe.
 5) In re City Equitable Fire Insurance Co. Ltd. (1925) 1 Ch 407.
 6) Hier: die Hinterlegung von Sicherheiten für Kredite.
 7) Hier: die Vorlage von Empfangsbescheinigungen.
 3) In dem Fall hatte der Chairman der Gesellschaft, Bevan, über 1 Million Pfund veruntreut.

1. Solidarhaftung

Mehrere Prüfer haften nach deutschem Recht gemäß § 168 Abs. 1 AktG stets solidarisch.

Im italienischen Recht wird die Solidarhaftung mehrerer Schuldner nach Art. 1294 Cod. civ. it. gesetzlich vermutet. Die Sindaci haften daher regelmäßig solidarisch ¹⁾.

Im anglo-amerikanischen Recht ist die joint liability im Gegensatz zu several liabilities ²⁾ die normale Form der Verpflichtung mehrerer Schuldner ³⁾. Sie besteht insbesondere, wenn sich mehrere Personen vertraglich zu einer gemeinsamen Leistung verpflichten ⁴⁾ oder gemeinsam eine unerlaubte Handlung begehen ^{5) 6)}.

Für die Haftung mehrerer Commissaires aux comptes nach französischem, belgischem und luxemburgischem Recht ist zu beachten, daß nach Art. 1202 Cc eine Solidarhaftung bei Schuldnermehrheit grundsätzlich nicht vermutet wird ^{7) 8)}. Dieser Grundsatz ist in Art. 1995 Cc für die Verpflichtung mehrerer Mandatare wiederholt. Es besteht daher Solidarität nur im Fall der

-
- 1) Die Haftung eines einzelnen Sindaco wird entgegen diesem Grundsatz entfallen, wenn er sein mangelndes Verschulden durch einen Vermerk im Sitzungsbuch gemäß Art. 2421 Nr. 5 Cod. civ. it. nachweisen kann; vgl. Căfaro, Seite 28.
 - 2) Die joint-liability entspricht in etwa dem Gesamtschuldverhältnis, several liabilities dem Teilschuldverhältnis; vgl. näher Eckstein in Rechtsvergl. Handwörterbuch, Bd. VI, Seite 306.
 - 3) Eckstein ebenda
 - 4) Sofern sich aus dem Vertrag nichts anderes ergibt.
 - 5) Winfield, Seite 762, 763.
 - 6) Entscheidungen zur Gesamthaftung mehrerer Auditors sind, soweit ersichtlich, bisher nicht ergangen; diese Frage kann daher vernachlässigt werden.
 - 7) "La solidarité ne se présume pas"; vgl. hierzu Planiol-Ripert, Bd. II, Nr. 1853.
 - 8) Eine entsprechende Bestimmung stellt Art. 1318 Burg. Wetboek für das niederländische Recht dar. Auf die Frage der Solidarhaftung mehrerer niederländischer Accountants wird indessen im folgenden nicht näher eingegangen.

besonderen Festsetzung durch Satzung oder Versammlungsbeschluß ¹⁾ oder wenn die Prüfer als Mittäter nach Art. 55 Code pénal verurteilt worden sind ^{2) 3)}.

2. Haftung "in solidum"

Neben der echten Solidarhaftung ist durch die Rechtsprechung im französischen Rechtskreis bei Schuldnermehrheit das Institut der Haftung "in solidum" herausgebildet worden ⁴⁾. Diese besondere Form der Gesamtschuld unterscheidet sich im Ergebnis nur unwesentlich von der echten Solidarität. Alle Schuldner haften auf den gesamten Schaden und sind zum internen Ausgleich verpflichtet ⁵⁾. Mehrere Schuldner haften in solidum, d.h. praktisch solidarisch, wenn ihr einzelner Schuldanteil nicht mehr genau bestimmt werden kann, weil eine Vielzahl schuldhafter Taten aller Prüfer vorliegt oder weil der Schaden auf einem gemeinsamen und unteilbaren Schuldbeitrag ("indivisibilité de la faute commune") beruht ⁶⁾. Diese Solidarhaftung tritt bei vertraglichen ⁷⁾ und deliktischen ⁸⁾ Verpflichtungen ein. Die Haftung "in solidum" wegen "indivisibilité de la faute commune" ist seit langer Zeit auch für die Haftung mehrerer Prüfer anerkannt ⁹⁾. Ihre Geltung auch im französischen Recht bleibt von der neuen gesetzlichen Regelung in Art. 234 L. Soc. unberührt ¹⁰⁾.

- 1) Dies wird recht häufig festgelegt; vgl. Lisbonne, Nr. 209.
- 2) Die Solidarhaftung aus diesem Grunde tritt ebenfalls häufig ein; vgl. Masson, Nr. 249.
- 3) Eine besondere Vorschrift zugunsten der Gesamtschuld mehrerer Kommissare gibt es nicht, insbes. ist in Art. 43 Ges. 1867 bzw. Art. 234 L. Soc. nicht die Bestimmung der Solidarhaftung getroffen wie in Art. 44 Gesetz 1867 bzw. 244 L. Soc. für die Haftung der administrateurs.
- 4) Zur Begründung dieser Rechtsfortbildung contra legem (Art. 1202 Cc) vgl. kritisch de Page, Bd. II, Nr. 1032 ff.
- 5) Näher de Page, Bd. III, Nr. 325; Lisbonne, Nr. 211. Keine Anwendung auf die Haftung "in solidum" sollen die Nebenbestimmungen der Art. 1205-1207 Cc (Unterbrechung der Verjährung, Zinsansprüche, u.a.) finden; de Page, ebenda.
- 6) Vgl. die Rechtsprechung bei de Page, Bd. II, Nr. 1032 ff; Planiol-Ripert, Bd. II, Nr. 1856.
- 7) Arminjon/Nolde/Wolff, Bd. III, Nr. 389.
- 8) De Page, ebenda
- 9) Masson, Nr. 249; Lisbonne, Nr. 211; Moreau, Nr. 246; Dubrujeaud, Nr. 223 ff.; Frédéricq, Nr. 436 ff.; Resteau, Nr. 1067.
- 10) Vgl. Hamiaut, Bd. II, Seite 218.

3. Solidarhaftung mit den Verwaltern

Einer Haftung "in solidum" unterliegen Prüfer und Verwalter gemeinsam, wenn sie in vorsätzlichem oder fahrlässigem Zusammenwirken einen Schaden verursacht haben ¹⁾. Dies ist im italienischen Gesetz ausdrücklich geregelt ²⁾ und für das französische ³⁾ und belgische Recht ⁴⁾ in Schrifttum und Rechtsprechung einhellig anerkannt. Von besonderer Bedeutung ist hierbei der Nachweis, daß der von den Verwaltern zu vertretende Schaden auch kausal ⁵⁾ auf dem Verschulden ⁶⁾ der Prüfer beruht.

V ZUSAMMENFASSUNG

Die zivilrechtliche Haftung der Abschlußprüfer gegenüber der Gesellschaft wegen Verletzung der Verpflichtungen aus dem Prüfungsvertrag ist im deutschen Aktiengesetz und im neuen französischen Gesetz über die Handelsgesellschaften ausdrücklich geregelt, in den anderen romanischen Rechten wie auch im alten französischen Gesetz wird auf das Mandatsrecht verwiesen; nach englischem und niederländischem Recht beurteilt sich ihre Verantwortlichkeit bei Fehlen einer besonderen Regelung in den Handelsgesetzen unmittelbar nach allgemeinem Zivilrecht ⁷⁾.

- 1) z.B. wenn die Prüfer gefälschte Bilanzvorlagen der Verwaltung schuldhaft bestätigt haben.
- 2) Art. 2407 Abs. 2 Cod. civ. it.; eine entsprechende Vorschrift befand sich schon im alten Codice di Commercio von 1882 (Cafaro, Seite 28).
- 3) Masson, Nr. 249; Lisbonne, Nr. 211; Moreau, Nr. 246; Ripert, Nr. 1309, Dubrujeaud, Nr. 223 ff.; Cass. 9.3.1942 in JCP 1942-1930.
- 4) Frédéricq, Nr. 436; Resteau, Nr. 1067; Cass. fr. 26.1.1922 in Pas. belg. 1922, 143 ff.
- 5) Cass. fr. 9.3.1942 ebenda; Cass. it. 15.11.1960 in Foro it. 1961, I, 253.
- 6) Zutreffend wird von Arsidi, Seite 115, darauf hingewiesen, daß ein eigenes Verschulden der Prüfer in der Form der Culpa in vigilando vorausgesetzt ist und daß Art. 2407 Abs. 2 Cod. civ. it. nicht etwa eine Haftung für fremdes Verschulden begründet; nunmehr ausdrücklich betont in Art. 234 Abs. 2 des neuen franz. Gesetzes über die Handelsgesellschaften; vgl. den Wortlaut Seite 114 der Arbeit.
- 7) Vgl. Seite 113, 121

Im Unterschied zu dem das Vertragsrecht der kontinentalen Rechte kennzeichnenden Schuldprinzip handelt es sich bei der Schadensersatzpflicht der englischen auditors wegen breach of contract um eine Haftung ohne Verschulden¹⁾. Das für die Haftungsbegründung entscheidende Kriterium des Sorgfaltsmaßstabes, das nach deutscher und romanischer Rechtsauffassung im Rahmen des Verschuldens, nach englischer Systematik als Teil der vertraglichen Leistung überprüft wird, ist in allen Rechten identisch: die im Verkehr erforderliche Sorgfalt, die Sorgfalt eines bonus pater familias, reasonable care and skill ist nicht beachtet, wenn sich ein Mann mit mittleren Fähigkeiten und Kenntnissen anders verhalten hätte, wenn die Art der Vertragserfüllung unter den Anforderungen des typischen Standards liegt²⁾. Die hierzu von der höchstrichterlichen Rechtsprechung der einzelnen Länder gestellten Anforderungen sind durch Beispiele erläutert worden³⁾.

Mehrere Prüfer haften nach allen Rechten in der Regel solidarisch, jeder Prüfer ist zum Ersatz des gesamten Schadens verpflichtet⁴⁾. Die Frage der Solidarhaftung ist gerade in den romanischen Rechten wegen der Vielzahl der Commissaires und Sindaci oft Gegenstand gerichtlicher Entscheidungen gewesen. Hierbei hat im französischen Rechtskreis über die Fälle der echten Solidarität hinaus die Solidarhaftung in der Form der Haftung "in solidum" besondere Bedeutung erlangt; sie kommt auch bei gemeinsamer Schadensverursachung durch Mitglieder des Verwaltungsrates und Commissaires oder Sindaci zur Anwendung⁵⁾.

ABSCHNITT II GELTENDMACHEN DES SOZIALANSPRUCHS

I DURCH DIE GESELLSCHAFT

Gläubiger des vertraglichen Schadensersatzanspruchs gegen die Prüfer ist nach allgemeinem Grundsatz allein die Gesellschaft als geschädigte Vertragspartei. Dies folgt für das deutsche und französische Recht unmittelbar aus dem Gesetz⁶⁾, für die übrigen romanischen Rechte aus der Verweisung auf das

1) Vgl. Seite 121 ff, 122

2) Vgl. Seite 119, 121

3) Vgl. Seite 120, 123 f

4) Vgl. Seite 124 f

5) Vgl. Seite 127

6) § 168 Abs. 1 AktG.; Art. 234 L.Soc.

Mandatsrecht ¹⁾ und für das englische Recht aus dem Grundsatz des "privity of contract" ²⁾.

Über die Geltendmachung des Anspruchs entscheidet die Generalversammlung der Aktionäre ³⁾. Sie kann die Klageerhebung beschließen oder auch auf den Anspruch verzichten ⁴⁾; die Erteilung einer förmlichen Entlastung (décharge), die eine Inanspruchnahme der Prüfer ausschließt, ist nur in einigen Rechten vorgesehen ⁵⁾. Während des Konkurses der Gesellschaft entscheidet über die Klage der Konkursverwalter (syndic, curatore) ⁶⁾, nach Auflösung

-
- 1) Vgl. Frédéricq, Nr. 467; van Ryn, Nr. 609; Frè, Art. 2407 Anm. 1
 - 2) Vgl. Feder, Seite 181; Gower, Seite 429
 - 3) Für das französische Recht: Lisbonne, Nr. 227
 " " belgische " : Frédéricq, Nr. 468
 " " italienische " : Art. 2407 Abs. 3
 " " englische " : Feder, Seite 181.
 - 4) Für das französische Recht: Cass. 9.3.1942 in JCP 1942-1930
 " " belgische " : Frédéricq, Nr. 439
 " " italienische " : Art. 2393 Abs. 4, 2407 Abs. 3 Cod. civ.it.;
 hiernach ist ein Verzicht der Versammlung nur wirksam, sofern
 nicht eine Minderheit von Aktionären widerspricht, die zumindest
 ein Fünftel des Kapitals vertreten (vgl. Frè, Art. 2393, Anm. 4).
 - 5) Im belgischen und luxemburgischen Recht (Art. 79 LCS und Art. 76
 Ges. 1915); die Décharge ist aber dann unwirksam, wenn die Finanz-
 lage der Gesellschaft im Jahresabschluß verfälscht dargestellt ist (vgl.
 Frédéricq, Nr. 439). In den übrigen Aktienrechten ist eine Entlastung
 der Prüfer weder vorgeschrieben, noch üblich; vgl. für das deutsche Recht
 Semler, für das französische Recht Barrault, für das italienische Recht
 Chiaraviglio, für das niederländische Recht Muller - alle in UEC-Bericht
 1961, Fragengruppe 6.
 - 6) Für das französische Recht: Art. 443 Code de commerce;
 vgl. Lisbonne, Nr. 227 und Moreau, Nr. 159
 " " belgische " : Frédéricq, Nr. 438
 " " italienische " : Frè, Art. 2393, Anm. 1
 " " deutsche " : § 6 KO

der Gesellschaft die Liquidatoren ^{1) 2)}.

II GEILTENDMACHEN DES SOZIALANSPRUCHS DURCH EINZELNE AKTIONÄRE

1. Allgemeines

Es tritt gelegentlich der Fall ein, daß eine Minderheit von Aktionären oder ein einzelner Aktionär mit der Entscheidung der Hauptversammlung über die Inanspruchnahme der Prüfer nicht einverstanden ist. Gerade wenn der Schaden von Prüfern und Verwaltern gemeinsam verschuldet wurde ³⁾, wird die Gesellschaft unter dem beherrschenden Einfluß des Verwaltungsrates oft untätig bleiben ⁴⁾. In diesen Fällen besteht sicherlich ein praktisches Interesse daran, daß einzelne Aktionäre Ersatzleistung an die Gesellschaft verlangen können ⁵⁾.

2. Unzulässigkeit nach deutschem, italienischem und englischem Recht

Diesem Interesse steht jedoch der in allen Rechten geltende Prozeß-Grundsatz entgegen, daß der einem Dritten entstandene Schaden nicht in eigenem Namen geltend gemacht werden kann ⁶⁾. Aus diesem Grunde ist die Individualklage eines einzelnen Aktionärs auf Ersatz eines der Aktiengesellschaft entstandenen Schadens nach den meisten Rechten unzulässig, so insbesondere nach dem deutschen Recht ⁷⁾.

-
- 1) Für das franz. und belg. Recht: Moreau, Nr. 159; Frédéricq, Nr. 438. Im italienischen Recht besteht dagegen die Kompetenz der Versammlung fort, Art. 2392 Abs. 1 Cod. civ. it.: "anche se la società è in liquidazione" (anders noch die Regelung im alten Codice di commercio von 1882; vgl. Frè, Art. 2393, Anm. 1).
 - 2) Überwiegend werden Fehler der Prüfer erst nach dem Zusammenbruch der Gesellschaft aufgedeckt, so daß meistens Konkursverwalter als Kläger auftreten (Lisbonne, Nr. 227, Bertrand-Pibrac, Seite 123).
 - 3) Was recht häufig der Fall ist, vgl. in Abschnitt "Solidarhaftung".
 - 4) So für die romanischen Rechte: Mazeaud-Tunc, Nr. 1878-10
 - 5) Mazeaud-Tunc, ebenda
 - 6) Mazeaud-Tunc, ebenda
 - 7) Rosenberg, § 45; Baumbach-Lauterbach, Vorb. 4 B vor § 50; über die Ausnahmen zu dieser Regel vgl. diese Autoren ebenda.

Im englischen Recht ist die Unzulässigkeit einer derartigen Klage seit der Entscheidung *Foss v. Harbottle* im Jahre 1843 unbestritten ^{1) 2)}. Die "rule of *Foss v. Harbottle*" kann derart zusammengefaßt werden ³⁾:

- Richtiger Kläger wegen eines der Gesellschaft zugefügten Schadens ist nur die Gesellschaft.
- Entscheidet sich die Mehrheit der Aktionäre gegen die Klageerhebung, so ist die Minderheit an diesen Beschluß gebunden ⁴⁾.

3. Die "action sociale exercée ut singuli" im französischen Recht

Einzelne Aktionäre können nach französischem Recht mit der sog. "action sociale exercée ut singuli" den Schadensersatzanspruch der Gesellschaft gegen administrateurs und commissaires aux comptes geltend machen. Den Aktionären ist damit nicht ein eigener materieller Anspruch, sondern lediglich eine besondere Klagebefugnis hinsichtlich des "Sozialanspruchs" zuerkannt ⁵⁾. Sie stellt eine eigenartig ausgestaltete Form einer Prozeßstandschaft dar. Die Klage ut singuli ist im alten Gesetz von 1867 ⁶⁾ nicht geregelt, findet jedoch in seinem Art. 17 ⁷⁾ eine gewisse Stütze. Hiernach

-
- 1) Hare 461; der entscheidende Abschnitt der Urteilsbegründung wörtlich bei Palmer, Seite 496, mit Angaben weiterer Rechtsprechung.
 - 2) In der Hauptversammlung einer P.C. war mit Mehrheit beschlossen worden, gegen die Direktoren der Gesellschaft wegen angeblicher betrügerischer Handlungen keine Schadensersatzklage zu erheben. Die von zwei bei der Abstimmung unterlegenen Aktionären dennoch eingereichte Klage wurde vom Gericht als unzulässig zurückgewiesen.
 - 3) Nach Palmer, Seite 497.
 - 4) Die Klage einzelner Aktionäre kann trotz eines entgegenstehenden Beschlusses der Hauptversammlung zulässig sein, wenn die Verantwortlichen wegen Maßnahmen in Anspruch genommen werden, die "ultra vires" der Gesellschaft liegen oder gesetzwidrig sind; vgl. Palmer, Seite 497; van Ommeslaghe, Nr. 323 und ausführlich Visan, Seite 93 ff. Anwendungsfälle dieser Ausnahme, die für Klagen gegen directors von Bedeutung sind, liegen für Klagen gegen auditors - soweit ersichtlich - nicht vor.
 - 5) Vgl. Mazeaud-Tunc, Bd. II, Nr. 1878-10; Rapport Dailly, zitiert bei Hamiaut, Bd. II. Art. 245 Anm. 1
 - 6) Zum neuen Gesetz vgl. unten Seite 132 f
 - 7) iVm. Art. 39 Gesetz 1867

können Aktionäre, die zumindest 1/20 des Gesellschaftskapitals vertreten, durch einen Vertreter gegen administrateurs und commissaires aux comptes Klage erheben ¹⁾. Die Prozeßführungsbefugnis einer derartigen qualifizierten Minderheit wird durch eine entgegenstehende Satzungsbestimmung oder einen Beschluß der Hauptversammlung nicht berührt ²⁾. Die Anerkennung der Klageberechtigung auch eines einzelnen Aktionärs oder mehrerer Aktionäre mit geringerem Aktienbesitz ist durch die Rechtsprechung ³⁾ unter Zustimmung des Schrifttums erfolgt ⁴⁾. Der Aktionär klagt im eigenen Namen auf Zahlung an sich selbst ⁵⁾. Er kann aber nur Ersatz des Schadens verlangen, der seiner kapitalmäßigen Beteiligung an der Gesellschaft entspricht ⁶⁾. Wegen dieser Einschränkung kann es schwerfallen, die Klage *ut singuli* von der deliktischen Individualklage eines oder mehrerer Aktionäre ⁷⁾ zu unterscheiden ⁸⁾, obwohl im ersten Fall ein fremdes, im zweiten Fall ein eigenes Recht geltend gemacht wird. Maßgebliches Kriterium bleibt wohl allein die Rechtsnatur des eingeklagten Schadens ⁹⁾.

Im neuen Gesetz über die Handelsgesellschaften ist die "*action sociale exercée ut singuli*" in Art. 245 hinsichtlich der Haftung der administrateurs

- 1) Das besondere Vertretungsrecht nach Art. 17/39 Gesetz 1867 besteht nach einer Entscheidung des Kassationshofes vom 20. 1. 1948 in JCP 1948, II, 4510 mit ablehnender Anm. Solus auch dann, wenn die Einzelanträge der Aktionäre deliktischer Natur sind.
- 2) Art. 17 Abs. 2 und 3 Gesetz 1867
- 3) Cass. 4. 8. 1952 in JCP 1952, II, 7180 und in Rev. trim. dr. com. 1952, 841 mit Anm. Rault; Trib. com. Seine, 2. April 1951, Sirey 1951. 2. 151; weitere Rspr. vgl. bei Mazeaud-Tunc, 1878-11 Fußnote 1.
- 4) Moreau, Seite 240 ff.; Hamel-Lagarde, Nr. 662; Mazeaud-Tunc, Nr. 1878-11; Lisbonne, Nr. 228, 229; Masson, Nr. 237-240; Bertrand-Pibrac, Seite 123.
- 5) Moreau, Seite 242, 243; Hamel-Lagarde, Nr. 662.
- 6) Cass. comm., 4. 8. 1952 aaO; Hamel-Lagarde, Nr. 662; Im französischen Schrifttum wird anerkannt, daß diese Rechtsprechung sich schwer mit dem Charakter des Schadens als Sozialschaden in Einklang bringen läßt (so insbesondere Hamel-Lagarde ebenda, abgeschwächt Mazeaud-Tunc Nr. 1878-11, Seite 829 mit weiteren Literaturhinweisen), sie habe aber den Vorzug, die Erhebung derartiger Klagen zu fördern (Hamel-Lagarde ebenda).
- 7) Vgl. hierüber im nächsten Abschnitt, Seite 142 ff
- 8) Masson, Nr. 238; Moreau, Nr. 245
- 9) Masson, Nr. 238; Mazeaud-Tunc, Bd. II, Nr. 1878-5

erstmalig gesetzlich anerkannt¹⁾. Mit Rücksicht auf die Schwierigkeit der Abgrenzung gegenüber der Individualklage nach Deliktsrecht²⁾ ist aber nunmehr bestimmt, daß der einzelne Aktionär den ganzen Schaden der Gesellschaft geltend machen kann, dann aber auch auf Zahlung an diese klagen muß. Die Neuregelung ist nur hinsichtlich der Haftung der administrateurs, nicht der commissaires aux comptes getroffen³⁾. Es kann daher nicht entschieden werden, ob die "action sociale exercée ut singuli" in der neuen Ausgestaltung auch für die Verantwortlichkeit der Commissaires gelten soll oder ob sie allein in der von der Rechtsprechung erarbeiteten Form fortgilt. Nach der gesetzlichen Änderung ähnelt die "action sociale exercée ut singuli" der "actio pro socio", die der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft nach deutschem Recht gegen einen Mitgesellschafter erheben kann, sofern diese mit einem Teil des Schrifttums als eine Art gesellschaftsrechtlicher Prozeßstandschaft verstanden wird⁴⁾; In beiden Fällen macht ein einzelner Gesellschafter im eigenen Namen einen Anspruch geltend, der zum Gesellschaftsvermögen gehört. Die Gründe für die Anerkennung der Klagebefugnis eines Gesellschafters sind indessen völlig verschieden: Bei der actio pro socio die gegenseitigen Verpflichtungen der Gesellschafter untereinander auf Grund des Gesellschaftsvertrags⁵⁾, bei der action sociale

1) Art. 245 L.Soc. lautet:

Oltre l'action en réparation du préjudice subi personnellement, les actionnaires peuvent, soit individuellement, soit en se groupant dans les conditions fixées par décret intenter l'action sociale en responsabilité contre les administrateurs. Les demandeurs sont habilités à poursuivre la réparation de l'entier préjudice subi par la société, à laquelle, le cas échéant, les dommages-intérêts sont alloués.

2) Vgl. Anm. Hamiaut zu Art. 245

3) Vgl. den Wortlaut Art. 234 L.Soc. auf Seite 114

4) Staudinger-Geiler, Komm. zum BGB, Bd. II, Teil IV, 11. Aufl. 1958, § 705, Anm. 56 ff., 59 und die dort zitierte weitere Literatur; nach der überwiegenden Meinung im Schrifttum und in der Rechtsprechung des BGH handelt es sich dagegen bei der actio pro socio um einen eigenen materiellen Anspruch des Gesellschafters, dessen Besonderheit darin besteht, daß der Kläger nur Leistung an die Gesellschaft und nicht an sich selbst fordern kann; vgl. Hueck, Seite 189 und BGH Bd. 10, Seite 91, 101; 25, 47, 49

5) BGH 10, 91, 101; Hueck, Seite 189

exercée ut singuli die rein praktische Erwägung, daß die Untätigkeit des Verwaltungsrates die Inanspruchnahme der administrateurs oder commissaires aux comptes nicht hindern dürfe ¹⁾).

4. Stellungnahme des belgischen Rechts

Die "action sociale exercée ut singuli" war im belgischen Recht unter der Geltung des Gesetzes von 1873 in ähnlicher Ausformung wie heute noch im französischen Recht allgemein anerkannt ²⁾. Zwar fehlte es an einer umfassenden gesetzlichen Regelung, doch gab es in Art. 64 Ges. 1873 einen eindeutigen Hinweis auf diesen besonderen Anspruch ³⁾. Diese Gesetzesstelle wurde in das Reformgesetz vom 25. Mai 1913 nicht übernommen ⁴⁾. Nach übereinstimmender Ansicht in Rechtsprechung und Schrifttum ⁵⁾ ist ein einzelner Aktionär mangels gesetzlicher Grundlage mit Rücksicht auf die Selbständigkeit der Gesellschaft als juristischer Person ⁶⁾ heute nicht mehr zur individuellen Geltendmachung des Sozialanspruchs berechtigt ⁷⁾. Die Beseitigung dieses Anspruchs wird gelegentlich bedauert ⁸⁾ und seine Neueinführung befürwortet. ⁹⁾

1) Mazeaud-Tunc, Bd. II, Nr. 1878-11; vgl. oben Seite 130

2) Van Ryn, Nr. 610; Frédéricq, Nr. 446.

3) Hiernach sollte eine Entlastung (décharge) von Verwaltern und Kommissaren durch die Hauptversammlung, die allgemein die Sozialklage zum Erlöschen brachte, nicht im Hinblick auf die Ansprüche von Aktionären gelten, die in der Versammlung nicht zugegen gewesen waren.

4) Nach van Ryn, Nr. 610 beruht das Unterlassen auf einem Redaktionsversehen.

5) Frédéricq, Nr. 446; van Ryn, Nr. 610; Wauwermans, Nr. 380, Resteau, Nr. 1066.

6) Dieser Gedanke wird besonders von Resteau und van Ryn ebenda betont.

7) Völlig eindeutig die Stellungnahme des Justizministers de Wiart in der Senatssitzung vom 24. April 1913, wörtlich zitiert bei Frédéricq, Nr. 446:

"Nous ne laissons ainsi subsister en fait d'action individuelle aux mains d'actionnaires, que celle qui sanctionne la responsabilité délictuelle ou quasi-délictuelle de l'art. 1382 du Code civil, resté applicables aux administrateurs (et commissaires) pour tous dommages illicites qu'ils auraient causé aux associés dans le domaine des droits propres et personnels à ceux-ci."

8) So von Frédéricq, Nr. 446.

9) Van Ryn, Nr. 610.

III GELTENDMACHEN DES SOZIALANSPRUCHS DURCH DIE GLÄUBIGER DER GESELLSCHAFT

Die Gesellschaftsgläubiger können ein besonderes Interesse daran haben, daß der Schadensersatzanspruch gegen die Prüfer realisiert wird. Dies gilt insbesondere für den Fall, daß das Gesellschaftsvermögen durch die schädigende Handlung der Prüfer wesentlich verringert wird und damit weitgehend seine Funktion als Haftungsgrundlage für die Ansprüche der Gläubiger verliert.

1. Die "action oblique" im französischen Rechtskreis

Die sog. action oblique ¹⁾ des Art. 1166 Cc ²⁾ gewährt einem Gläubiger die Befugnis, sämtliche Rechte und Klagen seines Schuldners auszuüben ³⁾. Da er ein fremdes Recht in eigenem Namen geltend macht ⁴⁾, handelt es sich bei diesem dem französischen Recht eigentümlichen Prozeßführungsrecht im Prinzip um den Fall einer gesetzlichen Prozeßstandschaft. Mit der action oblique kann der Gläubiger keine endgültige Befriedigung wegen seiner Forderungen erlangen; es soll lediglich verhindert werden, daß sich das Vermögen des Schuldners durch Sorglosigkeit verringert ⁵⁾. Daher kann der Gläubiger mit der Klage nach Art. 1166 Cc nicht Leistung an sich, sondern nur an den Schuldner verlangen ⁶⁾. Der Erlös kommt damit der Gesamtheit der Gläubiger zugute. Die beklagten commissaires aux comptes oder administrateurs können alle Einreden und alle Einwendungen wie bei einer Inanspruchnahme durch die Gesellschaft selbst vorbringen ⁷⁾. Der Anspruch der Gesellschaft

1) Vgl. allgemein de Page, Bd. II, Nr. 716; Fuzier-Herman, Bd. III, Kommentierung zu Art. 1166; Moreau, Nr. 243; Arminjon-Nolde-Wolff, Bd. II, Nr. 415; Wahl, Seite 13-21.

2) "Néanmoins les créanciers peuvent exercer tous les droits et actions de leur débiteur à l'exception de ceux qui sont exclusivement attachés à la personne."

3) Die action oblique ist im italienischen Codice civile in Art. 2900 unter der Bezeichnung "azione surrogatoria" geregelt; vgl. hierzu unten Nr. 2, Seite 136

4) Fuzier-Herman, Bd. III, Art. 1166, Anm. 1, 125, 142; de Page, Bd. II, Nr. 716

5) Vgl. Wahl, Seite 13; der Gläubiger benötigt daher auch keinen Titel.

6) Fuzier-Herman, Bd. II, Art. 1166, Anm. 142; de Page, aaO.; Bertrand-Pibrac, Seite 124

7) Arminjon-Nolde-Wolff, Bd. II, Nr. 415; Marx, Nr. 42

darf nicht verjährt ¹⁾ und nicht durch Verzicht ²⁾ oder durch Entlastung (décharge - nur nach belgischem und luxemburgischem Recht) ³⁾ untergegangen sein. Das nach dem Grundsatz "pas d'intérêt, pas d'action" für die Klagebefugnis nach Art. 1166 Cc erforderliche Rechtsschutzinteresse des Gläubigers beruht regelmäßig darauf, daß sein Schuldner, die Gesellschaft, untätig bleibt ⁴⁾. Voraussetzung ist, daß seine Forderung gegen die Gesellschaft bestimmt und fällig ist ⁵⁾. Seine Prozeßführungsbefugnis nach Art. 1166 endet, wenn die Gesellschaft in Konkurs fällt oder in Liquidation gerät ⁶⁾ ⁷⁾.

2. Die Inanspruchnahme der Sindaci durch Gläubiger der Gesellschaft nach Art. 2394 Cod.civ.it.

Nach Art. 2394 Cod.civ.it. ⁸⁾, worauf in Art. 2407 Abs. 3 Cod. civ. it.

1) Frédéricq, Nr. 438

2) Wauwermans, Nr. 381

3) Marx, Nr. 42; mit Einschränkungen für den Fall, daß die décharge betrügerisch bewirkt wurde.

4) Fuzier-Herman, Bd. III, Art. 1166 Cc, Anm. 91, 99; Wahl, Seite 16

5) Fuzier-Herman, aaO; Arminjon-Nolde-Wolff, Bd. II, Nr. 415.

6) Van Ryn, Nr. 611; Lüttich 3-5-1935 in Rev. prat.soc. 1935, Nr. 3819 zitiert bei van Ryn, ebenda

7) Der Gläubiger hat als weiteren wichtigen Rechtsbehelf die "action paulienne" des Art. 1167 Cc, die im italienischen Recht als "actio revocatoria" in Art. 2901 Cod.civ.it. und in Art. 1377 niederländisches Bürgerl. Wetboek geregelt ist. Mit der Actio Pauliana strebt der Gläubiger die Aufhebung betrügerischer Geschäfte seines Schuldners an. Er klagt im eigenen Namen gegen den Drittschuldner. Der im Fall des Obsiegens erlangte Wert gebührt dem Kläger und fließt nicht in das Vermögen des Schuldners.

Vgl. hierüber Heinsheimer, Art. 1167, Anm.; Arminjon/Nolde/Wolff, Nr. 416; insbesondere für die Inanspruchnahme von Kommissaren gemäß Art. 1167 Cc siehe Resteau, Nr. 1066

8) Art. 2394 Abs. 1 und 2: "Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale.

L'azione può essere proposta dai creditori quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti.

In caso di fallimento (2308) o di liquidazione coatta amministrativa della società, l'azione spetta al curatore del fallimento o al commissario liquidatore. (Fall. 146, 206).

verwiesen wird ¹⁾, haften die amministratori den Gesellschaftsgläubigern bei Nichtbeachtung der mit der Wahrung der Unversehrtheit des Gesellschaftsvermögens verbundenen Verpflichtungen ²⁾. Die Klage kann von den Gläubigern angestrengt werden, wenn sich das Gesellschaftsvermögen als zur Befriedigung ihrer Forderungen unzureichend erweist ³⁾.

Wegen der unklaren gesetzlichen Formulierung ist es im italienischen Schrifttum umstritten, ob den Gesellschaftsgläubigern durch Art. 2394 Cod. civ. it. ein eigener "autonomer" Anspruch gegen amministratori und sindaci zuerkannt ist ⁴⁾ oder ob es sich hierbei lediglich um einen Anwendungsfall der allgemeinen azione surrogatoria des Art. 2900 Cod. civ. it. ⁵⁾ handelt ⁶⁾. Für letztere Auslegung hat sich der Kassationshof entschieden ⁷⁾. Aus Absatz 4 der Vorschrift, wonach die Klage der Gesellschaftsgläubiger nicht durch einen Verzicht, wohl aber durch einen Vergleich über den Schadensersatzanspruch seitens der Gesellschaft ausgeschlossen wird, folgt immerhin, daß eine enge Beziehung zwischen dem Anspruch der Gesellschaft und der Be-

Fortsetzung der Fußnote 8) von Seite 136;

La rinuncia all'azione da parte della società non impedisce l'esercizio dell'azione da parte dei creditori sociali. La transazione può essere impugnata dai creditori sociali soltanto con la azione revocatoria, quando ne ricorrono gli estremi (2901, 2949; Trans. 209)."

- 1) "L'azione di responsabilità contro i sindaci è regolata delle disposizioni degli articoli 2393 e 2394 (2632; Trans. 209)."
- 2) Übersetzung nach Henrich, op. cit.
- 3) Art. 2394 Abs. 1 Cod. civ. it.
- 4) So wohl der überwiegende Teil des Schrifttums Frè, Art. 2394, Anm. 1 und 4; Brunetti, Nr. 643, 653; Graziani, Seite 402; Rezzonico, Seite 132
- 5) Il creditore, per assicurare che siano soddisfatte o conservate le sue ragioni, può esercitare i diritti e le azioni che spettano verso i terzi al proprio debitore e che questi trascura di esercitare, purchè i diritti e le azioni abbiano contenuto patrimoniale et non si tratti di diritti o di azioni che, per loro natura o per disposizione di legge, non possono essere esercitati se non dal loro titolare.
Il creditore, qualora agisca giudizialmente, deve citare anche il debitore al quale intende surrogarsi.
- 6) Ferri, Nr. 206; Greco, Seite 322
- 7) Cass., 29-4-1954 in Giur. it. 1955, I, Sp. 351-354

rechti gung der Gläubiger besteht ¹⁾. Die in diesem Abschnitt getroffene Regelung erscheint sachlich überflüssig, falls man von der Annahme verschiedener selbständiger Ansprüche ausgeht. Der für die Feststellung der Rechtsnatur des aus Art. 2394 Cod. civ. it. herrührenden Gläubigerrechts maßgebliche Gesichtspunkt ergibt sich aus dem Interesse der Gläubiger selbst; dieses zielt ausschließlich auf Wiederherstellung des ursprünglichen Gesellschaftsvermögens, das gerade durch die schadensstiftende Handlung der amministratori oder sindaci eine Verschlechterung erfahren hat ²⁾. Aus diesen Gründen verdient die Auslegung des Art. 2394 Cod. civ. it. als einer reinen Prozeßvorschrift den Vorzug. Die Gläubiger machen mit der Klage nach Art. 2394 den in Art. 2392, 2393 Cod. civ. it. näher bezeichneten vertraglichen Anspruch der Gesellschaft gegen amministratori und sindaci im eigenen Namen geltend. Ihr Antrag lautet wie stets bei einer "indirekten" Klage auf Leistung an die Gesellschaft ³⁾.

Das in Art. 2394 Abs. 2 Cod. civ. it. geforderte besondere Rechtsschutzinteresse ist nur dann erfüllt, wenn eine derartige Verschlechterung der Vermögenslage der Gesellschaft eingetreten ist, daß die Ansprüche der Gläubiger nicht mehr befriedigt werden können. Hierbei genügt der Zustand der Illiquidität zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Gläubigeransprüche ⁴⁾. Die Unzulänglichkeit des Gesellschaftsvermögens wird selten auf dem Verschulden der Sindaci allein beruhen; meist werden die Verwalter hierzu beigetragen haben und alle zusammen solidarisch haften ⁵⁾.

Die Stellung eines Gläubigers nach Art. 2394 Cod. civ. it. in der vorgenommenen Auslegung ist der einzigartigen Sachlegitimation der Gläubiger nach §§ 93 Abs. 5 und 117 Abs. 5 AktG vergleichbar. Auch hier macht der Gläubiger nicht einen eigenen Schadensersatzanspruch geltend, sondern übt die ihm durch besondere gesetzliche Vorschrift eingeräumte Befugnis aus, einen

1) Ferri, aaO; dies wird auch von Brunetti aaO anerkannt.

2) Vgl. Ferri, aaO; Messineo, Aspetti, Seite 186

3) Vgl. Art. 2900 Cod. civ. it.; Cass. 29-4-1954 aaO.

4) Cass., 12-1-1950 in Foro it. 1950, I, 277

5) z.B. haben die Verwalter einen Teil des Kapitals entzogen, fiktive Dividenden verteilt, etc., während die Sindaci diese Vorgänge wegen unzulänglicher Prüfung nicht entdeckt haben; vgl. Frè, Art. 2407, Anm. 1, Art. 2394, Anm. 1.

Anspruch eines Dritten, seines Schuldners, im eigenen Interesse zu verfolgen¹⁾. Zubeachten bleibt, daß der Gläubiger nach deutschem Recht Zahlung an sich²⁾, nach italienischem Recht nur an die Gesellschaft verlangen kann. Im übrigen gleichen die gesetzlichen Regelungen einander in verschiedenen Punkten: Ein Verzicht³⁾ der Gesellschaft auf den Anspruch läßt die Ersatzpflicht der amministratori oder sindaci gegenüber den Gläubigern unberührt⁴⁾; wird über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet, geht die Prozeßführungsbefugnis auf den Konkursverwalter über⁵⁾.

3. Misfeasance proceedings nach englischem Recht

Die Gläubiger einer englischen Public Company, die sich in Liquidation befindet ("winding up"), können unter bestimmten Umständen Ausgleich des ihnen durch das pflichtwidrige Verhalten der Auditors entstandenen Schadens erlangen. Gemäß Sect. 333 Comp. Act 1948⁶⁾, der sogenannten "misfeasance section", kann das Gericht auf Antrag des gesetzlichen

1) Vgl. Gadow-Heinichen, Bd. I, § 84, Anm. 39; Godin-Wilhelmi, 3. Aufl., § 93, Anm. 28; Baumbach-Hueck, 13. Aufl., § 93, Anm. 15

2) Vgl. Godin-Wilhelmi, aaO

3) nach deutschem Recht auch ein Vergleich

4) Art. 2394 Abs. 4 Cod. civ. it.; § 93 Abs. 5 Satz 3 AktG.

5) Art. 2394 Abs. 3 Cod. civ. it.; § 93 Abs. 5 Satz 4 AktG.

6) "If in the course of winding up a company it appears that any person who has taken part in the formation or promotion of the company, or any past or present director, manager or liquidator, or any officer of the company, has misapplied or retained or become liable or accountable for any money or property of the company or been guilty of any misfeasance or breach of trust in relation to the company, the court may, on the application of the official receiver, or of the liquidator, or of any creditor or contributory, examine into the conduct of the promoter, director, manager, liquidator or officer, and compel him to repay or restore the money or property or any part thereof respectively with interest at such rate as the court thinks just, or to contribute such sum to the assets of the company by way of compensation in respect of the misapplication, retainer, misfeasance or breach of trust as the court thinks just."

Liquidators (official receiver), des Liquidators ¹⁾, eines Gesellschaftsgläubigers oder eines anderen Interessierten (contributor) anordnen, daß der Schaden, der der Gesellschaft durch mißbräuchliches oder treuwidriges Verhalten (misfeasance, breach of trust) ²⁾ eines ihrer "officers" ³⁾ entstanden ist, ganz oder teilweise zurückerstattet werden muß ⁴⁾.

Das Verfahren nach Sect. 333 C.A. ⁵⁾ ist aus Zweckmäßigkeitsgründen eingeführt worden ⁶⁾ und hat große Bedeutung erlangt ⁷⁾. Section 333 Comp. Act 1948 gewährt als reine Prozeßvorschrift keinen eigenen materiellen Anspruch ⁸⁾. Ein Gläubiger kann nur Ersatz des Schadens beantragen, den die Gesellschaft selbst ⁹⁾ oder ihr Liquidator in ordentlicher Klage hätte verlangen können ¹⁰⁾. Es kann daher auch nur auf eine Ersatzverpflichtung an die Gesellschaft erkannt werden ¹¹⁾. Eine Antragsberechtigung nach Sect. 333 C.A. 1948 besteht nur dann, wenn ein besonderes finanzielles Interesse an der Ersatzleistung nachgewiesen wird ¹²⁾. Es muß mit der Ersatzsumme die Kapitallage der Gesellschaft derart verbessert werden, daß die Ansprüche des Antrag-

-
- 1) Die Antragstellung nach Sect. 333 C.A. gegen Direktoren, Auditors u. a. officers gehört zu den allgemeinen Pflichten des Liquidators; Visan, Seite 72.
 - 2) Es genügt nicht jedes pflichtwidrige Verhalten, das einen breach of contract bedeutet; vgl. weiter unten.
 - 3) Als "officers" sind die leitenden Angestellten der Gesellschaft anzusehen, die directors, managers, secretaries und auditors (Palmer, 1 st suppl., Seite 619), nicht aber die übrigen Angestellten, der Anwalt oder die Bank der Gesellschaft (Pennington, Seite 455).
 - 4) Zur Misfeasance Section vgl. allgemein Pennington, Seite 454 ff.; Visan, Seite 71; Feder, Seite 202 ff.; van Ommeslaghe, Nr. 338.
 - 5) Sect. 333 Comp. Act 1948 entspricht Sect. 276 Comp. Act 1929, die ihrerseits unverändert aus dem Comp. Act von 1908 übernommen worden ist.
 - 6) Feder, Seite 203.
 - 7) Die anerkannten Haftungsgrundsätze für Auditors sind überwiegend in Misfeasance proceedings entwickelt worden.
 - 8) "...it is a procedure section only and creates no new right"; Feder, Seite 202.
 - 9) Falls sie nicht in Liquidation wäre.
 - 10) Feder, Seite 203; Pennington, Seite 455.
 - 11) Pennington, Seite 455.
 - 12) Pennington, Seite 456; Feder, Seite 205.

stellers befriedigt werden können ¹⁾. Das Gericht prüft, ob die Pflichtverletzung des Auditors derart schwerwiegend ist, daß sie Misfeasance oder Breach of trust darstellt. Es muß ein besonderer Fall von treuwidrigem Verhalten vorliegen ²⁾, nicht genügt eine einfache Vertragsverletzung oder die Unterschlagung einer geringen Geldsumme ³⁾. Andererseits kann Misfeasance auch durch Unterlassen begangen werden, so wenn die Kontrollmaßnahmen des Auditors sich als unzureichend erweisen ⁴⁾. Bei der Festsetzung der Ersatzsumme, die zurückerstattet werden soll, ist das Gericht nicht an die tatsächliche Schadenshöhe gebunden ⁵⁾; es verurteilt zur Zahlung des Betrages, der ihm angemessen erscheint ⁶⁾.

IV ZUSAMMENFASSUNG UND KRITIK

Gläubiger des vertraglichen Schadensersatzanspruchs ist nach den meisten Rechten allein die geschädigte Gesellschaft. Ausnahmsweise ist nach französischem Recht auch ein einzelner Aktionär ermächtigt, den Ersatzanspruch der Gesellschaft mit der sog. "action exercée ut singuli" geltend zu machen ⁷⁾. Es handelt sich bei dieser einzigartig ausgestalteten Klagebefugnis um einen von der Rechtsprechung erarbeiteten und nunmehr auch gesetzlich anerkannten Fall einer Prozeßstandschaft iSd. deutschen Rechts ⁸⁾. Es ist sicher anzuerkennen, daß ein Aktionär als mittelbar Geschädigter regelmäßig ein praktisches Interesse an der selbständigen Rechtsverfolgung des Ersatzanspruchs der Gesellschaft haben wird. Die den Aktionären mit der action sociale exercée ut singuli gewährte Klagebefugnis erscheint jedoch mit der Vor-

1) Pennington, Seite 456; Feder, Seite 205.

2) Dies ist indessen in misfeasance proceedings gegen auditors, soweit ersichtlich, nicht problematisch gewesen; Treuebruch ist insbesondere in den Fällen "In re London and General Bank" und "Kingston Cotton Mill" bejaht worden.

3) So in Prozessen gegen Direktoren und Secretaries entschieden; zitiert bei Feder, Seite 204.

4) "In re London and General Bank", aaO.

5) Pennington, Seite 455.

6) Sect. 333 Abs. 1 a.E.: "...as the court thinks just."

7) Vgl. Seite 131 f

8) Vgl. Seite 131, 133

stellung von der Aktiengesellschaft als juristischer Person unvereinbar ¹⁾.

Die Gläubiger der Gesellschaft haben nach den meisten dargestellten Rechten die Befugnis, den Schadensersatzanspruch der Gesellschaft im eigenen Namen, gerichtet auf Leistung an die Gesellschaft, geltend zu machen ²⁾. Dieses Prozeßführungsrecht gewährt Art. 1166 französischer Code civil generell allen Gläubigern des Schuldners ³⁾, während in Art. 2394 des italienischen Codice civile ⁴⁾ und in Section 333 des englischen Companies Act 1948 ⁵⁾ die Unzulänglichkeit des Gesellschaftsvermögens für die Befriedigung der Gläubigeransprüche als besondere gesellschaftsrechtliche Voraussetzung hinzutritt. Die in §§ 93 Abs. 5 und 117 Abs. 5 deutsches Aktiengesetz entsprechend ausgestaltete Berechtigung der Gläubiger besteht bei Schadenshandlungen von Vorstandsmitgliedern und den in § 117 AktG genannten Personen. Der Zugriff auf Schadensersatzforderungen der Gesellschaft gegen Abschlußprüfer kann dagegen nur im Wege der Zwangsvollstreckung nach §§ 828, 835 ZPO erfolgen.

ABSCHNITT III UNMITTELBARER ANSPRUCH EINES AKTIONÄRS ODER EINES DRITTEN NACH DELIKTSRECHT

I ALLGEMEINES

Ein Aktionär kann einen direkten Anspruch kraft eigenen Rechts gegen den Prüfer haben, sofern er durch dessen Verhalten einen unmittelbaren persönlichen Schaden erleidet. Dies kann der Fall sein, wenn der Aktionär im Vertrauen auf einen vom Prüfer erstellten unrichtigen Prüfungsbericht Aktien kauft oder verkauft. Aus dem gleichen Beweggrund wird ein Dritter, der Aktien gezeichnet oder der Gesellschaft ein Darlehen gewährt hat, den Prüfer haftbar machen wollen. Allen diesen Personengruppen ist gemeinsam, daß sie in keiner Vertragsbeziehung mit dem oder den Prüfern stehen und daher

1) Vgl. Bärmann, Supranationale Aktiengesellschaften in AcP Bd. 156, Seite 156 ff., 195

2) Vgl. Seite 135 ff

3) Vgl. Seite 135 f

4) Vgl. Seite 136 f, 138

5) Vgl. Seite 139 f, 140

vertragliche Schadensersatzansprüche ausscheiden ¹⁾. Die Haftung der Prüfer richtet sich in diesen Fällen nach den Grundsätzen des Deliktsrechts, wie sie in den verschiedenen Rechten - mit oder ohne gesetzliche Regelung - in allgemeiner oder in detaillierter Form anerkannt sind ²⁾.

II GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Gesetzliche Grundlage der Deliktshaftung ist für die Rechte im Geltungsbereich des Code civil von 1804, also für Frankreich, Belgien und Luxemburg, der Art. 1382 Cc ³⁾ 4).

Eine besondere Haftungsbestimmung besteht in Art. 62 Abs. 2 der belgischen Vereinigten Handelsgesetze ⁵⁾ 6). Hiernach können "Dritte", insbesondere Gläubiger der Gesellschaft und Erwerber ihrer Aktien ⁷⁾, die Kommissare

-
- 1) Aus diesem Grund erscheint eine gemeinsame Behandlung der Haftung gegenüber Aktionären und Nicht-Aktionären gerechtfertigt.
 - 2) Es handelt sich hierbei also nicht um typische Fragen des Aktienrechts.
 - 3) Art. 1382 Cc lautet:
"Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer."
 - 4) Nach dem neuen franz. Recht nunmehr unmittelbar Art. 234 L. Soc.; vgl. Seite 114, FN 1
 - 5) Art. 62 Abs. 2 LCS:
"Ils sont responsables, soit envers la société, soit envers les tiers, de tous dommages-intérêts résultant d'infractions aux dispositions du présent titre ou des statuts sociaux..."
 - 6) Die deliktische Rechtsnatur dieser Vorschrift, soweit sie eine Haftung zugunsten Dritter begründet, ist heute einhellig anerkannt; Frédéricq, Nr. 448; van Ryn, Nr. 617; Resteau, Nr. 1072 mit ausführlicher Begründung und Cass. 26.1.1922, in Pas. belg. 1922, I, 143 ff. mit Anm. Wauwermans.
Anderer Ansicht, für früher: Pirmez, der Berichterstatter bei den Gesetzesberatungen 1885/1886: die Haftung gegenüber Dritten sei "quasi-contractuelle" (zitiert bei Frédéricq, Nr. 448).
 - 7) Van Ryn, Nr. 619; Frédéricq, Nr. 447; Resteau, Nr. 1069, 1074; abweichend Wauwermans, Nr. 382, 383: Nur solche Personen, die mit der Gesellschaft in Vertragsbeziehung getreten seien, könnten einen Schadensersatzanspruch nach Art. 62 Abs. 2 LCS geltend machen, für andere

wegen Gesetzes- 1) oder Satzungsverletzungen 2) in Anspruch nehmen; der einzelne Aktionär kann natürlich gemäß Art. 62 Abs. 2 LCS nur seinen besonderen Individual- und nicht den Sozialschaden der Gesellschaft geltend machen 3).

Für die deliktische Haftung der Sindaci braucht nicht auf die allgemeine, dem Art. 1382 des französischen Code civil entsprechende Vorschrift 4) zurückgegriffen werden, da in Art. 2395 des italienischen Codice civile 5) eine besondere Bestimmung mit deliktischer Rechtsnatur vorliegt 6). Zwar

Fortsetzung der Fußnote 7) von Seite 143:

Geschädigte bleibe es bei der Regelung des Art. 1382 Cc; gegen diese mit dem Gesetzestext unvereinbare Ansicht ausdrücklich Frédéricq, aaO und Resteau, aaO.

- 1) d.h. nur die Vereinigten Handelsgesetze, van Ryn, Nr. 620; Frédéricq, Nr. 441. Eine derartige Gesetzesverletzung liegt z.B. vor, wenn die Kommissare keinerlei Kontrolle ausüben; Wauwermans, Nr. 440.
- 2) Diese liegt immer dann vor, wenn die Kommissare die Kontrolle nicht in der von der Satzung vorgeschriebenen Weise durchführen; Frédéricq, Nr. 467; Wauwermans, Nr. 440.
- 3) Im belgischen Schrifttum besonders hervorgehoben; vgl. Frédéricq aaO, Resteau, aaO.
- 4) Art. 2043 Cod. civ. it.
- 5) Art. 2395 Cod. civ. it.: "Le disposizione dei precedenti articoli non pregiudicano il diritto al risarcimento del danno spettante al singolo socio o al terzo che sono stati direttamente danneggiati da atti colposi o dolosi degli amministratori."
- 6) Die Rechtsnatur der Haftung gemäß Art. 2395 ist umstritten. Frè (Art. 2395 Anm. 1, Seite 433 f) ist der Auffassung, sie habe vertraglichen Charakter, Càfaro (Seite 32) bezeichnet sie als "extraquiliana", als "vertraglich im weiteren Sinne". Nach überwiegender Ansicht handelt es sich um einen Anwendungsfall der Haftung "aquiliana", "per fatto illecito" wegen Verletzung des allgemeinen Prinzips "neminem laedere", so insbesondere Brunetti, Nr. 643; Graziani, Nr. 117; Valeri, Nr. 144 und die Rechtspr.: Cass. 29.4.1954 in Massimario del Foro Italiano, 1954, Nr. 1327 und neuerdings Cass. 27.3.1961, in Repertorio del Foro Italiano, 1961, Nr. 204.

ist in Art. 2407 Abs. 3 Cod.civ.it. ¹⁾ nur auf Art. 2393 und 2394 Cod.civ.it. verwiesen, dies hindert jedoch nicht die Anwendung dieser Vorschrift auch für die Haftung der Sindaci ²⁾.

Nach englischem Recht richtet sich die Haftung der Auditors gegenüber einzelnen Aktionären oder Dritten mangels gesetzlicher Regelung nach den Grundsätzen des Law of Torts. Unter Torts werden bestimmte Unrechtshandlungen außerhalb einer Vertragsbeziehung verstanden, die anerkanntermaßen zum Schadensersatz verpflichten ³⁾. Die Anerkennung der verschiedenen Unrechtshandlungen als torts ist reines case-law auf der Grundlage der alten "forms of action" ⁴⁾. Die Erfassung der verschiedenen torts unter ein einheitliches System ist bis heute nicht gelungen ⁵⁾, jedoch lassen sich bestimmte

-
- 1) "L'azione di responsabilità contro i sindaci è regolata dalle disposizioni degli art. 2393 e 2394."
 - 2) Die überwiegende Meinung in Schrifttum und Rechtsprechung nimmt an, daß Art. 2395 Cod.civ.it. lediglich eine klarstellende Funktion hat und der Gesetzgeber eine Verweisung hierauf in Art. 2407 Cc als überflüssig erachtet hat; so insbesondere Frè, Art. 2407, Anm. 1; Càfaro, Seite 29 f; Graziani, Nr. 117; Brunetti, Nr. 654 und Cass. 27.3.1961 in Repertorio del Foro Ital. 1961, Nr. 204 sowie App. Milano, 24.4.1959, in Giur. it. 1960, I. 2 mit ausführlicher Begründung. Abweichend vertritt Messineo, Aspetti, Seite 185 ff. die Ansicht, es handle sich um eine bewußte Gesetzeslücke; seiner Argumentation folgend lehnt auch das Trib. Varese, 8.2.1958 in Temi 1959, Seite 465 ff. mit Anm. Casella eine Anwendbarkeit des Art. 2395 Cc für die Haftung der Sindaci ab. Vgl. die eingehende Anm. Casella, ebenda, der die Entscheidung ablehnt.
 - 3) Vgl. allgemein zum Law of Torts Winfield, Seite 1 ff.; Street, Seite 3 ff.; Marsh, Seite 643 ff.; Titze in Rvgl. HWB Band 6, Seite 717 ff.; Wieder, Seite 134 ff.
 - 4) Bis 1852 bestanden für den Kläger nur eine beschränkte Zahl von Klagemöglichkeiten, von denen er eine wählen mußte; vgl. zur Rechtsentwicklung Marsh, Seite 643 f.
 - 5) Dieser Mangel hat vorwiegend historische Gründe, vgl. Marsh, Seite 643; Seavey, Seite 467.

Obergruppen 1) bilden 2);

- Verletzung bestimmter Rechtsgüter, wie des Eigentums, des Besitzes und der Person 3).
- Action for negligence 4) und action for intention 5).
- Gefährdungshaftung 6).

Die Haftung der Auditors erfolgt unter den Voraussetzungen der action for intention oder der action for negligence.

Nach deutschem Recht kommt eine Haftung der Prüfer gegenüber Dritten nach den Grundsätzen der Unerlaubten Handlung in Betracht; eine Verantwortung gemäß § 168 AktG. besteht nur gegenüber der Gesellschaft 7).

III ALLGEMEINE HAFTUNGSVORAUSSETZUNGEN

1. Nach den romanischen Rechten

Voraussetzung der Deliktshaftung ist, daß ein bestimmter Schaden vorliegt⁸⁾; hierbei genügt jede Vermögenseinbuße.⁹⁾ Die Kausalität zwischen individuellem Schaden und Verschulden der Prüfer muß klar nachgewiesen werden¹⁰⁾.

1) Vgl. im einzelnen Wieder, Seite 137.

2) Nach Marsh, Seite 647 ff.

3) Action of trespass, trespass to goods, trespass to the person.

4) Bei der action for negligence handelt es sich allerdings nicht um einen Rechtsbegriff im technischen Sinn, sondern um eine "Breviloquenz" oder einen "lapsus linguae"; vgl. Titze im Rvgl. HWB Band 6, Seite 721; Wieder, Seite 138.

5) z.B. wegen fraud (Betrug), "tort of conspiracy", action for deceit; vgl. Marsh, Seite 655 f; ein dem § 826 BGB vergleichbares Prinzip fehlt jedoch im englischen Recht; Wieder, Seite 138.

6) Vgl. Marsh, Seite 656 ff.

7) Im Schrifttum und Rechtsprechung unbestritten; vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 141 Anm. 8; Godin-Wilhelmi, § 42 Anm. 5; Baumbach-Hueck, § 141 Anm. 1; Schlegelberger/Quassowski, § 141 Anm. 16 ff.; Teichmann/Köhler, § 141 Anm. 3; BGH in BB 1961, Seite 652.

8) Frè, Anm. 1 zu Art. 2395; Càfaro, Seite 29, 30; Cass. it. 1.6.1960 in Mass. Nr. 3297.

9) Heinsheimer, Anm. B I 2, zu Art. 1382 ff.

10) Heinsheimer, Anm. B I 3, zu Art. 1382 ff.

Grundsätzlich genügt für den Eintritt der Deliktshaftung jede Form des Verschuldens ¹⁾. Bei dolosem Verhalten der Prüfer ist eine Haftung stets anerkannt worden ²⁾.

2. Nach englischem Recht

Auch nach den Grundsätzen des Law of Torts ist Haftungsvoraussetzung, daß zwischen der Handlung und dem eingetretenen Schaden ein Kausalzusammenhang besteht ³⁾. Der Schaden ⁴⁾ muß beruhen auf einem fehlerhaften Verhalten - negligence -, gemessen am Kriterium des "reasonable man" ⁵⁾, im Sinne der Fahrlässigkeit des deutschen Rechts ⁶⁾, oder auf einem vorsätzlichen Tun ⁷⁾.

3. Nach deutschem Recht

Nach deutschem Recht kommt eine Haftung gegenüber Dritten gemäß § 823 Abs. 1 und 2 BGB in Verbindung mit einem Schutzgesetz oder gemäß § 826 BGB in Betracht. § 823 Abs. 1 BGB kann als Anspruchsgrundlage nicht zum Zuge kommen, da das Vermögen nicht in die Reihe der durch die Vorschrift geschützten Rechtsgüter aufgenommen ist. Die Voraussetzungen des § 826 BGB, eine vorsätzliche, gegen die guten Sitten verstoßende Schädigung, werden nur sehr selten gegeben sein ⁸⁾. "Die Schadenshaftung des Abschlußprüfers aus § 826 BGB gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft tritt nur dann ein,

1) Heinsheimer, Anm. B I 1, zu Art. 1382 ff.

2) Für das französische Recht: Hamel-Lagarde, Nr. 662

" " belgische " : Wauwermans, Nr. 392

" " italienische " : Frè, Art. 2395 Anm. 1

3) "The damage must flow directly and naturally from the injury"; vgl. Wieder, Seite 139.

4) Zu der Frage, welche Arten von Schäden die Ersatzpflicht begründen, vgl. weiter unten.

5) Street, Seite 116.

6) d.h. eine objektive Verletzung der Sorgfaltspflicht, ohne daß ein Verschulden im Sinne einer moralischen Vorwerfbarkeit vorliegen muß; vgl. Salmond, §§ 7, 79, Seiten 30 ff., 268.

7) Action for deceit, fraud; vgl. Gower, Seite 429; Wieder, Seite 166 ff.

8) Schlegelberger/Quassowski, § 141 Anm. 16; Adler/Düring/Schmaltz, § 141 Anm. 17

wenn feststeht, daß der Prüfer bei seiner Prüfung oder den von ihm veranlaßten Maßnahmen es wenigstens als möglich angesehen und für diesen Fall gebilligt hat, daß die Gläubiger der Aktiengesellschaft infolge seiner Handlungsweise geschädigt werden könnten." ¹⁾ Dagegen sind Ersatzansprüche nach § 823 Abs. 2 BGB möglich. Die Vorschrift des § 168 AktG ist allerdings als Schutzgesetz i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB nicht anerkannt ²⁾. Als Schutzgesetze kommen daher nur Verstöße des Prüfers oder seiner Gehilfen gegen Strafvorschriften in Betracht, z. B. gegen §§ 403, 404 AktG. (Verletzung der Berichts- und Verschwiegenheitspflicht) ³⁾, § 400 AktG. (Beihilfe zu unrichtigen Darstellungen) ⁴⁾, §§ 239, 240 KO (Beihilfe zu Konkursverbrechen oder -vergehen), § 263 ⁵⁾, § 266 StGB (Beihilfe zur Untreue) ⁶⁾. Eine Haftung der Prüfer gegenüber Dritten nach §§ 823, Abs. 2, 826 BGB besteht demnach nur bei vorsätzlicher Pflichtverletzung; derartige Fälle treten in praxi sehr selten ein ⁷⁾.

IV SCHULDFORMEN, INSBESONDERE HAFTUNG BEI FAHRLÄSSIGKEIT

Während eine Haftung der Prüfer gegenüber Dritten bei vorsätzlicher Schädigung nach allen Rechten anerkannt ist ⁸⁾, wird die Frage einer Ersatzverpflichtung bei fahrlässigem Verhalten wegen Verletzung einer gegenüber der Öffentlichkeit bestehenden Sorgfaltspflicht in den einzelnen Rechten nach den Stellungnahmen der Rechtsprechung und des Schrifttums unterschiedlich beantwortet.

-
- 1) BGH in BB 1961, Seite 652.
 - 2) Godin/Wilhelmi, § 42 Anm. 5; Schlegelberger/Quassowski, § 141 Anm. 16; Adler/Düring/Schmaltz, § 141 Anm. 17.
 - 3) Die §§ 403, 404 AktG. n.F. entsprechen § 302 Ziff. 1 und 2 AktG. von 1937.
 - 4) § 4 00 AktG. n.F. entspricht § 296 Nr. 1, 2 AktG. von 1937; vgl. Begründung RegE bei Kropff, § 400; Schlegelberger/Quassowski, § 296 Anm. 3
 - 5) z. B. betrügerisches Verhalten gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft; ein derartiger Tatbestand wird selten vorliegen; vgl. BGH BB 1961, Seite 652.
 - 6) Die Strafbestimmung des § 294 AktG. 1937, die sogenannte aktienrechtliche Untreue, wurde in das neue Aktiengesetz nicht übernommen, da sein gesamter Anwendungsbereich durch den allgemeinen Untreue-tatbestand des § 266 StGB mit umfaßt sein dürfte; vgl. die Begründung RegE bei Kropff, S. 498.
 - 7) Westrick, Seite 91.
 - 8) Vgl. Seite 147

1. Französisches Recht

Die Haftung der französischen Commissaires aux comptes gegenüber Dritten auch bei fahrlässigem Verhalten ist nach neuem und altem Recht einhellig anerkannt. Gemäß Art. 234 L.Soc. haften sie gegenüber Dritten für schweres und leichtes Verschulden ("fautes et négligences")¹⁾. Damit sind die von der Rechtsprechung und vom Schrifttum erarbeiteten Grundsätze ohne Einschränkungen übernommen²⁾; Die Commissaires aux comptes werden als Kontrollorgane angesehen, die sowohl zum Schutz der Aktionäre wie auch zur Wahrnehmung der Interessen Dritter tätig werden³⁾. Die unbestrittene Geltung dieser Konzeption von der Verpflichtung der Prüfer gegenüber jedermann⁴⁾ führt dazu, daß ein deliktisches Verschulden sehr leicht nachzuweisen ist: Ein Verhalten der Prüfer, das gegenüber der Gesellschaft eine Vertragsverletzung bedeutet, ist zugleich schuldhaft gegenüber Dritten und begründet die deliktische Haftung⁵⁾. Daher sind die Kommissare zum Ersatz des Schadens verpflichtet, den Dritte im Vertrauen auf ungerechtfertigt optimistische Prüfungsberichte zur Bilanz erleiden, seien es Kreditgeber der Gesellschaft⁶⁾ oder Neuerwerber von Aktien⁷⁾.

2. Belgisches Recht

Auch im belgischen Recht ist die Frage inzwischen geklärt. In einer älteren Entscheidung⁸⁾ wurde eine Verantwortung der Kommissare wegen fehlerhafter,

1) Zum Begriff von leichter und grober Fahrlässigkeit vgl. oben, Seite 118

2) Vgl. Hamiaut, Seite 218

3) So schon Cour d'Amiens am 7.4.1911 in J. S. 1915, 263; Cass. 25.2.1935 in D.H. 1935, Seite 161; vgl. Diligences, Seite 110.

4) Masson, Nr. 245; Dubrujeaud, Nr. 227 ff.; M. Rousseau in Anm. zum Urteil des Cour de Cass. vom 25.2.1935 in Sirey 1935.1.129.

5) Cass. 25.2.1935 in D.H. 1935, Seite 161; dieses Urteil ist zwar zur Haftung des Conseil de surveillance einer KommAG ergangen, besitzt aber auch Geltung für die Commissaires aux comptes einer Aktiengesellschaft; vgl. Masson, Nr. 245; Dubrujeaud, Nr. 227; bestätigt durch die Fassung des neuen Art. 234 Abs. 1 L.Soc.

6) Lisbonne, Nr. 230.

7) Douai, 10.3.1905 in J.S. 1905, Seite 500, zitiert bei Lisbonne, Nr. 230

8) Cass. 22.3.1879 in Pas. belg. 1879, I, 184.

aber in gutem Glauben erteilter Erklärungen zwar noch abgelehnt, da die Prüfer gegenüber der Öffentlichkeit für deren Richtigkeit nicht garantieren würden¹⁾. In einem vom Kassationshof 1922 entschiedenen Fall²⁾ wurde die Haftung der Kommissare jedoch anerkannt³⁾; sie hatten es jahrelang zugelassen, daß auf Grund gefälschter Bilanzen fiktive Dividenden verteilt wurden. Nach den Feststellungen des Gerichts hätte eine nur formelle Prüfung der Bücher und Schriften der Gesellschaft den Prüfern die wahre Finanzlage offenbart. - In der Urteilsbegründung kommt klar zum Ausdruck, daß ein derartiges fahrlässiges Verhalten (négligence), das den Interessen der Gesellschaft zuwiderläuft, auch gegenüber Neuerwerbern von Aktien nach Deliktsrecht haftbar macht⁴⁾.

3. Italienisches Recht

Von den italienischen Gerichten sind Haftungsklagen gegen Sindaci wegen Fahrlässigkeit seit jeher⁵⁾ abgewiesen worden⁶⁾. Die ablehnende Haltung der Rechtsprechung wird im Schrifttum vielfach kritisiert. Insbesondere Frè⁷⁾ vertritt die Ansicht, daß Personen, die allein im Vertrauen auf eine unrichtige, die Vermögenslage der Gesellschaft zu günstig darstellende Bilanz Aktien zeichnen und erwerben oder der Gesellschaft Kredit gewähren, der Anspruch nach Art. 2395 Cod. civ. it. gegen die Verwalter bzw. Sindaci

-
- 1) Wauwermans, Nr. 392 stimmt dieser Begründung für die ältere Zeit offenbar zu.
 - 2) Cass. 26.1.1922 in Pas. belg. 1922, I, 143 ff. (145) mit zustimmender Anm. Wauwermans.
 - 3) Zu beachten ist, daß es sich hierbei um eine Haftung nach Art. 62 Abs. 2 LCS handelt.
 - 4) Die Bedeutung des Urteils wird von Wauwermans in der Anmerkung aaO besonders betont.
 - 5) Zur Entwicklung der Rechtsprechung vgl. Visan, Seite 102 ff.
 - 6) Cass. 21.1.1930, in Riv. dir. comm. 1930, II, 552; App. Torino, 21.3.1947, Riv. dir. comm. 1947, II, 333.
 - 7) Frè, Art. 2395 Anm. 1, Seite 434-436 und Art. 2407 Anm. 1, Seite 466 sowie die dort zitierten weiteren Nachweise.

zugebilligt werden müsse ^{1) 2)}. Aus der Verpflichtung zur Publizität des Jahresabschlusses und des Prüfungsberichtes leite sich ein Recht der Allgemeinheit auf Richtigkeit dieser Dokumente her ³⁾.

4. Englisches Recht

In der englischen Praxis ist eine unmittelbare Verantwortlichkeit der Auditors erst in letzter Zeit in eingeschränktem Ausmaß anerkannt ⁴⁾. Nach englischem Recht haftet wegen negligence auf Schadensersatz, wer eine einem Dritten obliegende Sorgfaltspflicht verletzt ⁵⁾: "The plaintiff must establish that the defendant has been careless in breach of a specific legal duty to take care" ⁶⁾.

Die Schwierigkeit besteht in der Feststellung, unter welchen Voraussetzungen eine Sorgfaltspflicht gegenüber dem Geschädigten anzuerkennen ist. Ursprünglich galt nur das Verbot, jemanden anderen körperlich zu verletzen ⁷⁾; weitere Fallgruppen wurden im Laufe der Zeit herausgebildet ⁸⁾, insbesondere wurde eine Sorgfaltspflicht von Herstellern gefährlicher Sachen anerkannt ⁹⁾. In der berühmten Entscheidung *Donoghue v. Stevenson* (Snail in

-
- 1) Der Anspruch nach Art. 2395 Cc ist einhellig anerkannt, wenn eine unmittelbare (vgl. den Wortlaut des Art. 2395 Cc) schädigende Handlung nachgewiesen wird, z.B. wenn der Verwalter ausdrücklich den Dritten zum Kauf von Aktien zu einem ungerechtfertigt hohen Kurs verleitet (Frè, ebenda) oder wenn die Sindaci die Unterbewertung einer Sacheinlage trotz Anzeige nicht nachprüfen (Càfaro, Seite 29/30).
 - 2) Für die Zuerkennung des Ersatzanspruches auch Brunetti, Nr. 654 und Casella in Temi 1959, Seite 465 ff.
 - 3) Frè, ebenda.
 - 4) Zur Entwicklung der älteren Rechtsprechung vgl. Feder, Seite 181 ff.
 - 5) Vgl. Winfield, Seite 168; Street, Seite 104; Wieder, Seite 139; Feder, Seite 182.
 - 6) Salmond, Torts, Seite 269; vgl. auch Wieder, Seite 139; Feder, Seite 182.
 - 7) Seavey, Seite 469.
 - 8) Zur Rechtsentwicklung vgl. Seavey, Seite 466 ff.; Winfield, Seite 165 ff.; Wieder, Seite 144 ff.
 - 9) Insbesondere von Feuerwaffen, Chemikalien, etc.; vgl. Wieder, aaO.

the Bottle case-Schneckenfall) ¹⁾ wurde erstmals grundsätzlich festgestellt, daß jedermann verpflichtet ist, voraussehbare ²⁾ Schäden Dritter zu vermeiden und eine dementsprechende Sorgfalt aufzuwenden ³⁾. Es blieb aber fraglich, ob dieser Grundsatz nicht nur bei Körperschäden, sondern auch für Fälle der Vermögensschädigung Geltung besaß ⁴⁾. In dem Fall Candler v. Crane, Christmas & Co. ⁵⁾ wurde eine Sorgfaltspflicht des Rechnungsprüfers gegenüber einem Gläubiger der Gesellschaft abgelehnt. Der Kläger hatte einer Gesellschaft - nach Einsichtnahme in deren die Vermögenslage zu günstig darstellende Bilanz - einen Kredit gewährt, den er alsbald verlor, als die Gesellschaft ihre Zahlungen einstellte. Seine Schadensersatzklage gegen den verantwortlichen Accountant ⁶⁾, der die Bilanz nach sehr nachlässiger Prüfung und in blindem Vertrauen auf die Zusicherungen des Geschäftsführers als ordnungsgemäß bestätigt hatte, wurde abgewiesen. Das Urteil war nicht einstimmig getroffen worden ⁷⁾ und wurde vielfach als unbillig empfunden ⁸⁾.

In der Entscheidung Hedley, Byrne & Co. Ltd. v. Hellers and Partners Ltd. ⁹⁾¹⁰⁾

- 1) (1932) A.C. 562, zitiert bei Marsh, Seite 650 f. Die Klägerin hatte aus einer Limonadenflasche getrunken, in der sich eine halbverweste Schnecke befand; daraufhin wurde sie schwerkrank. Ihre Klage gegen den Fabrikanten wegen negligence war erfolgreich.
- 2) Zur Vorhersehbarkeit vgl. Salmond, § 81, Seite 272 ff.
- 3) Vgl. hierzu Seavey, Seite 470, 471; Wieder, Seite 149 ff., 156, 172; Marsh, Seite 650 f. Letzterer bezeichnet die Entscheidung als das berühmteste Urteil im englischen und schottischen Recht überhaupt.
- 4) Vgl. zur Rechtsprechung Seavey, Seite 470 ff.; nach Salmond § 83, Seite 279 ff. bestand die allgemeine Regel, daß eine Sorgfaltspflicht nur hinsichtlich der Vermeidung von Körper- und Eigentumsverletzungen bestehe.
- 5) (1951) 1 All E.R. 426, zitiert auch bei Pennington, Seite 474.
- 6) Es handelte sich zwar nicht um ein reguläres Audit; dem Rechtsstreit wird jedoch grundsätzliche Bedeutung beigemessen; vgl. Goitein, Seite 187; Pennington, Seite 474.
- 7) Einer der drei Richter, Denning, L.J., wollte der Klage stattgeben; vgl. Goitein, Seite 188.
- 8) Kritisch Goitein, Seite 188; Seavey, Seite 472 ff.
- 9) (1963) 2 All E.R., Seite 575.
- 10) Der Sachverhalt ist dem von Candler v. Crane ähnlich mit der Abweichung, daß hier die Kreditgewährung der Klägerin auf Grund einer unrichtigen Zusicherung über die Vermögensverhältnisse einer Gesellschaft durch eine Bank erfolgte. Die Klage hatte Erfolg.

wurde die Unterteilung von Körper- und Vermögensschäden aufgegeben und der Pflichtenkreis bestimmter Personen erweitert ¹⁾. Nach dem Urteil müssen Personen, die besondere Kenntnisse und Erfahrungen besitzen, diese Fähigkeiten auch gegenüber Dritten anwenden und unterliegen insoweit einer Sorgfaltspflicht. Werden in Verletzung dieser Pflicht Auskünfte gegeben oder Zusicherungen erteilt, so hat derjenige einen Ersatzanspruch, der im Vertrauen hierauf bestimmte Geschäfte tätigt und einen Schaden erleidet ²⁾. Daher ist die Haftung eines Auditors begründet, wenn die von ihm nachlässig geprüfte Bilanz einem bestimmten Zweck diene, z.B. zur Vorlage an einen potentiellen Kreditgeber bestimmt war, und der Auditor dies wußte oder hätte wissen müssen ³⁾. Grundlage der Haftung ist damit das Vertrauen, das der Dritte der vom Auditor bestätigten Bilanz auf Grund dessen Qualifikation berechtigtermaßen entgegenbrachte, eine Auffassung, die schon früher vertreten wurde ⁴⁾ und vom Berufsstand der Accountants selbst gebilligt wird ⁵⁾. Ob eine Ausweitung der Verantwortung der Auditors aus den gleichen Gründen ohne Einschränkungen gegenüber der Öffentlichkeit, insbesondere gegenüber einzelnen Aktionären oder Gläubigern, die ohne Kenntnis des Prüfers Aktien erworben oder Kredite gewährt haben, gerechtfertigt ist, bleibt umstritten ⁶⁾.

-
- 1) Dieses Urteil wurde als die wichtigste Entscheidung zum Recht der Torts seit *Donoghue v. Stevenson* bezeichnet; vgl. Salmond, § 83, Seite 284 f.
 - 2) Vgl. Salmond, § 83, Seite 283.
 - 3) Vgl. die Besprechung des Urteils in der Zeitschrift *The Journal of Accountancy*, Oktober 1965, Seite 66.
 - 4) Vgl. Denning, L.J., bei *Goitein*, Seite 188; *Seavey*, Seite 480.
 - 5) Vgl. die Zustimmung des Council of Chartered Accountants in der Zeitschrift *The Accountant*, 7. August 1965.
 - 6) Dafür: *Feder*, Seite 184 und *Goitein*, Seite 188 wegen der Publizität der Prüfungsberichte; *Seavey*, Seite 480: ihre berufliche Integrität sei Grundlage ihrer umfassenden Verpflichtung;
dagegen: *Gower*, Seite 429; der Council of Institute of Chartered Accountants in "The Accountant" vom 7.8.1965: der vom Auditor geprüfte Jahresabschluß solle der Gesamtheit der Aktionäre die Kontrolle über die Verwaltung ermöglichen und sei nicht dazu bestimmt, einzelnen Aktionären die Entscheidung über einen Aktienwerb abzunehmen.

5. Deutsches Recht

Eine Ersatzpflicht der Abschlußprüfer gegenüber Dritten auch bei fahrlässiger Schädigung wird im deutschen Recht von der Rechtsprechung nicht in Erwägung gezogen ¹⁾, im Schrifttum nur selten in eingehender Weise diskutiert ²⁾ und überwiegend abgelehnt ³⁾.

Es wird gelegentlich die Ansicht vertreten, auf Grund des Bestätigungsvermerks könnte sich eine Haftung nach den Grundsätzen der Auskunftshaftung ⁴⁾ ergeben, da er in dem Bewußtsein erstattet würde, daß dritte Personen sich hierauf bei ihren geschäftlichen Dispositionen verlassen ⁵⁾. Eine derartige Verantwortung kann entgegen § 676 BGB eintreten, wenn der Auskunftserteilende erkennt, daß die kraft besonderer Sachkenntnis erteilte Auskunft für die Entscheidung der auskunftsuchenden Partei von maßgebender Bedeutung ist ⁶⁾. Daher haftet ein Anwalt ⁷⁾ oder ein Wirtschaftstreuhänder, der fahrlässig falsche Auskünfte über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse erteilt ⁸⁾, der Steuerberater, der in Kreditverhandlungen die Kreditwürdigkeit einer Firma zusichert ⁹⁾, desgleichen der Wirtschaftsprüfer, der wußte, daß eine von ihm angefertigte, zu günstige Vermögensaufstellung als Kreditunterlage benutzt wurde ¹⁰⁾. Als Rechtsgrundlage dieser Haftung ist wohl

-
- 1) Vgl. das Urteil des BGH in BB 1961, Seite 652, der einzigen Entscheidung hierzu aus jüngerer Zeit.
 - 2) Soweit ersichtlich nur bei Adler/Düring/Schmaltz, § 141 Anm. 17; von Neflin, op. cit. und Westrick, op. cit. Seite 91 ff.
 - 3) Adler/Düring/Schmaltz, ibid.; Schlegelberger/Quass., § 141 Anm. 17; Godin/Wilhelmi, § 42 Anm. 5; Teichmann-Köhler, § 141 Anm. 3; scharf ablehnend auch Neflin, Seite 6, Karoli in Wpg 1964, Seite 399 und Adler/Müller in Die AG 1964, Seite 157; a. A. nur Westrick, Seite 91 ff.
 - 4) Vgl. hierzu RGZ 114, Seite 289; BGHZ 7, Seite 372; Simitis, Seite 585 ff.
 - 5) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 141 Anm. 17; Westrick, Seite 91 ff.
 - 6) RGZ 101, Seite 297; BGH 7, Seite 372=NJW 1953, Seite 60; BGH NJW 1962, Seite 1500; vgl. auch die ältere bei Palandt, § 676 Anm. 3 zitierte Rechtsprechung.
 - 7) RG JW 18, 90; JW 28, 1134.
 - 8) BGH 7, 372.
 - 9) BHG NJW 1962, Seite 1500.
 - 10) OLG München in BB 1956, Seite 866; vgl. hierzu die ablehnende Stellungnahme von Neflin, Seite 6 und Diligences, Seite 103.

weniger eine stillschweigende Haftungsübernahme anzusehen ¹⁾, als vielmehr eine sich aus § 242 BGB herleitende Richtigkeitsgewähr des Auskunfterteilenden, "der sich auf Grund seiner Sachkenntnis in der privilegierten Position befindet, die Situation richtig oder wenigstens richtiger als der Auskunftsuchende einschätzen zu können" ²⁾. Die Verantwortung tritt jedoch nur dann ein, wenn die Auskunft einer bestimmten oder zumindest bestimmbar Person oder Personenkreis für ein konkretes Geschäft erteilt wird ³⁾. An dieser Voraussetzung scheitert eine Anwendung der Grundsätze der Auskunftshaftung, da sich der Abschlußprüfer mit dem Bestätigungsvermerk an die Aktionäre und Gläubiger der Gesellschaft sowie an die Allgemeinheit wendet ⁴⁾.

Eine Verantwortung der Prüfer gegenüber Dritten ergibt sich auch nicht aus dem Gesichtspunkt der Verträge mit Schutzwirkung für Dritte ⁵⁾ ⁶⁾, da die Allgemeinheit oder einzelne Aktionäre durch den Abschluß des Prüfungsvertrages mit der Gesellschaft keine rechtlich geschützte Stellung erwerben ⁷⁾ ⁸⁾. Eine analoge Anwendung des § 21 Reichsnotarordnung ist ebenfalls abzulehnen, weil es sich hierbei um eine typische Haftung wegen Amtspflichtverletzung handelt ⁹⁾. Eine Verantwortlichkeit der Abschlußprüfer gegenüber Dritten bei fahrlässiger Schadensverursachung ist daher nach dem geltenden Recht nicht begründet.

De lege ferenda wird vereinzelt eine Ausweitung der Haftung befürwortet ¹⁰⁾,

-
- 1) So aber die genannten Entscheidungen.
 - 2) Simitis, Seite 586.
 - 3) Ständige Rechtspr.; vgl. die zitierten Entscheidungen.
 - 4) Ablehnend auch Adler/Düring/Schmaltz, § 141 Anm. 17; Schlegelberger-Quassowski, § 141 Anm. 17; Adler-Müller in Die AG, 1964, Seite 157.
 - 5) Vgl. Esser, §§ 87, 88; Palandt, Einleitung vor § 328.
 - 6) Schon gar nicht als Berechtigte nach § 328 BGB; denn durch den Prüfungsvertrag wird kein Recht zugunsten eines Dritten begründet.
 - 7) Vgl. Esser, §§ 87, 88; Palandt, Einleitung vor § 328; zustimmend auch Adler/Düring/Schmaltz, § 141 Anm. 17.
 - 8) Im übrigen sind Drittberechtigungen nach dieser Konstruktion bisher nur bei Körperschäden anerkannt; vgl. die Rechtsprechung bei Esser, § 88, Nr. 1
 - 9) Adler/Düring/Schmaltz, § 141 Anm. 17.
 - 10) Soweit ersichtlich nur von Westrick, Seite 100 ff.

von Seiten der Wirtschaftsprüfer jedoch scharf abgelehnt ¹⁾. Zugunsten einer verstärkten Verantwortlichkeit wird wie im italienischen und englischen Schrifttum ²⁾ auf die allgemeine Zielsetzung der Abschlußprüfung verwiesen, sowohl die Aktionäre der Gesellschaft wie auch außenstehende Dritte über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung zu informieren; wer in seinem Vertrauen auf die Richtigkeit des Jahresabschlusses getäuscht werde, müsse auch von den Prüfern für den erlittenen Schaden Ersatz verlangen können ³⁾. Als Beispiel einer ähnlichen weiten Verantwortlichkeit bietet sich § 45 Börsengesetz an ⁴⁾, wonach diejenigen bei Vorsatz und grober Fahrlässigkeit haften, die den Börsenprospekt erlassen haben oder von denen der Erlaß ausgeht. Das Vertrauen in die Emissionshäuser wird geschützt, weil diese die Emission durch ihr geschäftliches Ansehen stützen ⁵⁾. Die Haftung für einen unrichtigen oder unvollständigen Börsenprospekt kann als Vorbild einer Verantwortlichkeit für einen unrichtigen Bestätigungsvermerk dienen, da auch das Kernstück des Prospekts die Bilanz darstellt ⁶⁾ und sich beide Zusicherungen an die Öffentlichkeit wenden ⁷⁾.

V ZUSAMMENFASSUNG

Mit der Anerkennung der deliktischen Prüferhaftung gegenüber einzelnen Aktionären und Dritten auch bei fahrlässigem Verhalten im französischen, belgischen und luxemburgischen Recht wird die Verantwortlichkeit der Commissaires vollständig. Sie können gegenüber jedermann ersatzpflichtig werden, der mit der Gesellschaft in Geschäftsbeziehung tritt, ihre Aktien kauft oder verkauft oder ihr Kredite gewährt ⁸⁾.

-
- 1) Adler/Müller in Die AG 1964, Seite 157; Karoli in Wpg 1964, Seite 399
 - 2) vgl. oben, Seite 150, 153
 - 3) Westrick aaO
 - 4) Gesetz vom 22.1.1896; RG Bl. I, Seite 157
 - 5) Erman in Die AG 1964, Seite 327 ff. 328
 - 6) Vgl. Erman in Die AG 1964, Seite 331.
 - 7) Westrick, Seite 100 ff.; anderer Ansicht Adler/Müller in Die AG 1964, Seite 157.
 - 8) Vgl. Seite 149f; die Haftung wird als streng und schwer empfunden; vgl. van Ryn, Réforme, Seite 101 und Lanza, Seite 716.

Eine derart umfassende Verantwortlichkeit der Prüfer besteht nicht nach englischem, italienischem und deutschem Recht. Sie haften nur, wenn sie über das Prüfungsergebnis vorsätzlich falsche Mitteilungen machen, nicht dagegen bei fahrlässiger Schädigung ¹⁾. Eine Haftung wegen Fahrlässigkeit tritt jedoch auch nach diesen Rechten in dem besonderen Fall ein, daß die fälschlich als ordnungsgemäß bestätigte Bilanz einem speziellen Zweck, insbesondere als Vermögensnachweis bei einer Kreditaufnahme diene ²⁾. Personen, die auf Grund der Bestätigung des Wirtschaftsprüfers in die Richtigkeit der Vermögensaufstellung vertrauen und Kredite gewähren, werden in diesem Vertrauen geschützt.

Eine Beschränkung der Verantwortlichkeit bei Fahrlässigkeit auf derartige Fälle von Sonderprüfungen erscheint nicht gerechtfertigt. Die Vorstellung von der Stellung der Abschlußprüfer in der Gesellschaft hat sich gewandelt. Während sie früher überwiegend als Beauftragte der Aktionäre galten ³⁾, werden sie nach moderner Auffassung als selbständiges Kontrollorgan angesehen ⁴⁾, dessen Zusammensetzung, Qualifikation und Aufgabenkreis in den neueren Handelsgesetzen detailliert geregelt sind. Ziel und Zweck der Abschlußprüfung erschöpfen sich nicht darin, der Aktionärsversammlung die Ordnungsmäßigkeit der ihr zur Beschlußfassung vorgelegten Jahresrechnung zu bestätigen und dem Aufsichtsorgan die Überwachung der Geschäftsführung zu erleichtern ⁵⁾. Die Rechnungskontrolle erfolgt vielmehr auch im Interesse der Öffentlichkeit, die wegen der Bedeutung der Aktiengesellschaften für die gesamte Volkswirtschaft über die Finanzverfassung der Gesellschaften unterrichtet und vor Täuschungen geschützt werden muß ⁶⁾. Diesem Zweck dienen die Publizität des Jahresabschlusses und der Bestätigungsvermerk bzw. Jahresbericht als Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses. Nach der umfassenden Zielsetzung der Abschlußprüfung ist eine entsprechende Verpflichtung der Prüfer zur sorgfältigen und gewissenhaften Kontrolle anzuerkennen. Die

1) Vgl. Seite 147, 148

2) Für das ital. Recht vgl. Seite 150

" " engl. " vgl. Seite 153

" " deutsche" vgl. Seite 155

3) Vgl. Seite 37 ff, 40

4) Vgl. Seite 42

5) Vgl. Seite 1 ff, 3

6) Vgl. Seite 3, 149, 150

Sorgfaltspflicht der Prüfer gegenüber der Öffentlichkeit orientiert sich nach Umfang und Maßstab an den zur vertraglichen Haftung gegenüber der Gesellschaft aufgezeigten Grundsätzen ¹⁾.

Folgt man dieser Konzeption von der Verpflichtung der Abschlußprüfer gegenüber jedermann, dann muß konsequenterweise Dritten, die im Vertrauen auf die Richtigkeit des publizierten Prüfungsergebnisses einen Schaden erleiden, ein Ersatzanspruch gegen die Prüfer zugebilligt werden. Dies gilt gerade zugunsten von Personen, die Aktien der Gesellschaft kaufen oder verkaufen oder ihr Kredite gewähren, sofern sie ein schuldhaft pflichtwidriges Verhalten der Prüfer und die Kausalität ihres Schadens hiermit nachweisen können ²⁾. Eine derartige Haftung der Prüfer gegenüber Dritten auch bei fahrlässigem Verhalten, die im neuen französischen Gesetz über die Handelsgesellschaften ausdrücklich anerkannt ist ³⁾, bedeutet sicher eine gewisse Belastung für den Abschlußprüfer. Die Erweiterung der Verantwortlichkeit erscheint indessen nach der Geltung und dem Ansehen gerechtfertigt, das die englischen, niederländischen und deutschen Accountants und Wirtschaftsprüfer bereits seit langem anerkanntermaßen genießen und das von den romanischen Commissaires und Sindaci angestrebt wird ⁴⁾. Sie führt letztlich zu einer Stärkung der Stellung des Abschlußprüfers in der Gesellschaft und liegt damit im Interesse der Wirtschaftsprüfer selbst.

ABSCHNITT IV STRAFRECHTLICHE HAFTUNG

Nach allen Rechten haften die Prüfer strafrechtlich außer bei Verletzung ihrer Verschwiegenheitspflicht ⁵⁾, wenn sie vorsätzlich falsch berichten ⁶⁾. Eine

1) Vgl. Seite 119, 123

2) Haftungsklagen gegen die Prüfer werden möglicherweise in praxi aus Beweisgründen selten Erfolg haben.

3) Art. 234 L.Soc.

4) Vgl. Seite 31 f, 36 f

5) Vgl. Seite 101 f

6) Für das franz. Recht: Art. 457 L.Soc.; entspr. Art. 34 Abs. 5, Gesetz 1867

" " belg. " : Vgl. van Ryn, Nr. 272, 623 ff.

" " ital. " : Art. 2621 Cod.civ.it.

" " engl. " : Sect. 438 Comp. Act 1948

" " deutsche " : § 403 AktG

weitere Verantwortung trifft sie bei der Teilnahme an Betrugs- und Untreuehandlungen der Verwalter, insbesondere bei der Aufstellung falscher Bilanzen, Verteilung fiktiver Dividenden, Konkursdelikten u. a. ¹⁾. In einigen Rechtsordnungen bestehen darüberhinaus besondere Strafbestimmungen ²⁾.

-
- 1) Vgl. für das franz. Recht Art. 419 Code pénal; Moreau, Nr. 254; Dubrujeaud, Nr. 235 ff. Aspects, Seite 38, 39; - für das belgische Recht Art. 201, 205 LCS; vgl. van Ryn, Nr. 672, 627; - für das italienische Recht Art. 2624, 2626, 2628, 2632 Cod. civ. it.; Art. 223, 224 eines Dekrets vom 16.3.1942 und Art. 35 des Gesetzes vom 5.1.1956; vgl. Arsidi, Seite 121; Moro Visconti, Seite 104 ff.; - für das englische Recht Sect. 83, 84 des Larceny Act von 1861 und Sect. 20 des Larceny Act von 1916; vgl. Palmer, Seite 620 ff.; Birsell, Nr. 135; Heurteux, Nr. 530; - für das deutsche Recht §§ 400 AktG, 239, 240 KO, 263, 266 StGB.
- 2) So im französischen Recht bei Verletzung der Inkompatibilitätsvorschriften gemäß Art. 456 L. Soc.; bei Verletzung der Anzeigepflicht von Straftaten gemäß Art. 457 L. Soc.; bei unterlassener Unterrichtung des Betriebsrates; vgl. Moreau, Nr. 250, 252, 255. - Im italienischen Recht insbesondere bei unterbliebener Einberufung der Aktionärsversammlung gemäß Art. 2632 iVm Art. 2408 Cod. civ. it.; vgl. im einzelnen Arsidi, Seite 121 ff. und Moro Visconti, Seite 104 ff.

SCHLUSSFOLGERUNGEN

I Die vorliegende Untersuchung hat gezeigt, daß die vielfach geäußerten Zweifel an der Vergleichbarkeit der französischen, belgischen und luxemburgischen Commissaires und der italienischen Sindaci mit den deutschen Abschlußprüfern, den englischen Auditors und den niederländischen Accountants¹⁾ nicht berechtigt sind. Sie haben nach allen Rechten die Stellung eines in die Organisation der Aktiengesellschaft eingegliederten Kontrollorgans, dessen Funktionen und Kompetenzen sich wesentlich von denen der Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane unterscheiden²⁾.

Ungeachtet des verwirrenden, ausführlichen Wortlauts zur aktienrechtlichen Kontrolle in den romanischen Handelsgesetzen, insbesondere im italienischen Codice civile, gilt die Feststellung, daß sich in der Praxis auch die Tätigkeit der Commissaires und Sindaci in einer rein fachlichen Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung der Gesellschaft konzentriert³⁾. Die Prüfer dürfen sich nicht in die Verwaltung der Gesellschaft einmischen und nicht die Zweckmäßigkeit einzelner Geschäftsmaßnahmen beurteilen. Soweit sie nach deutschem und italienischem Recht unter besonderen Umständen zur Geschäftslage der Gesellschaft Stellung nehmen müssen, handelt es sich um Ausnahmefälle, die selten praktisch werden⁴⁾.

II Während Bedeutung und Wert der Abschlußprüfung in Großbritannien, Deutschland und den Niederlanden allgemein anerkannt sind, erweist sich die aktienrechtliche Kontrolle in den romanischen Ländern als wirkungslos und teilweise illusorisch. Die Gründe hierfür sind mannigfaltig:

1. Die für eine erfolgreiche Durchführung der Rechnungsprüfung unerlässliche fachliche Vorbildung der Commissaires und Sindaci ist in Frankreich, Belgien, Luxemburg und Italien nicht gewährleistet.

Es ist in den romanischen Ländern versäumt worden, rechtzeitig einen Berufsstand von Fachleuten aufzubauen, der nach Kompetenz und Prestige den englischen und niederländischen Accountants und deutschen Wirtschaftsprüfern

1) Vgl. Seite 7 f

2) Vgl. Seite 8 f, 13

3) Vgl. Seite 72 f

4) Vgl. Seite 73

5) soweit sie dort wegen ihres fakultativen Charakters überhaupt durchgeführt wird.

gleichgeachtet werden könnte ¹⁾. Die zur Beseitigung dieses Mißstandes unternommenen Anstrengungen haben bisher zu keinem befriedigenden Ergebnis geführt ²⁾.

Da eine ausreichende Zahl von experts comptables, reviseurs d'entreprise und revisori ufficiali dei conti nicht zur Verfügung steht, sind nach den geltenden Handelsgesetzen Frankreichs, Belgiens und Italiens nur die größeren Aktiengesellschaften verpflichtet, wenigstens einen Teil ihrer Commissaires und Sindaci unter diesen Berufsgruppen zu wählen ³⁾. Diese Regelung stellt lediglich eine Kompromißlösung dar, die nicht überzeugen kann. Eine echte Abhilfe verspricht nur der in dem neuen französischen Gesetz eingeschlagene Weg, nach einer Übergangszeit allen Aktiengesellschaften die ausschließliche Bestellung von Fachleuten vorzuschreiben, verbunden mit dem Bemühen, Niveau und Geltung des jeweiligen Berufsstandes anzuheben ⁴⁾.

2. Die Ausgestaltung des Prüfungsamtes in den romanischen Rechten als einer permanenten Institution ⁵⁾ fördert den zu engen Kontakt der Prüfer zu der Verwaltung und gefährdet ihre Unabhängigkeit. Nach der von vornherein auf mehrere Jahre bemessenen Dauer des Prüfungsauftrags und der traditionell engen Zusammenarbeit zwischen den Commissaires bzw. Sindaci und den Mitgliedern des Verwaltungsrates ⁶⁾ können die Prüfer in den romanischen Ländern nicht die Stellung eines unabhängigen, geachteten Gutachters der Rechnungslegung innehaben, die der deutsch-englischen Vorstellung vom Abschlußprüfer entspricht.

3. Die Belastung der französischen und italienischen Prüfer mit mannigfaltigen Sonderpflichten ⁷⁾ steht ohne inneren Bezug zum eigentlichen Gebiet der jährlichen Abschlußprüfung und überfordert die Commissaires und Sindaci. Insbesondere erscheint es unerträglich, den Prüfern verschiedene Aufgaben aufzuerlegen, die den Charakter reiner Verwaltungstätigkeit haben ⁸⁾.

1) Vgl. Seite 31 f

2) Vgl. Seite 31

3) Vgl. Seite 28 f, 30 f

4) Vgl. Seite 32

5) Vgl. Seite 84

6) Vgl. Seite 88 f

7) Vgl. Seite 102 f

8) Vgl. Seite 105 f, 109

4. Die Ausgestaltung der Berichtspflicht über das Prüfungsergebnis nach den italienischen, belgischen und luxemburgischen Rechten und nach dem alten französischen Recht, wonach gewöhnlich statt des gesetzlich vorgeschriebenen ausführlichen Berichts an die Hauptversammlung nur eine kurze Feststellung zur Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses ähnlich dem deutschen Bestätigungsvermerk erfolgt ¹⁾, erscheint nach den bisher dargelegten Verhältnissen auf dem Prüfungssektor zumindest unzweckmäßig. Indem die Prüfer auch nicht gegenüber den Verwaltungsorganen verpflichtet sind, ein detailliertes Gutachten über Umfang, Methode und Ergebnis ihrer Kontrolle abzugeben, wird eine gewisse Oberflächlichkeit und Ungenauigkeit ihrer Arbeitsweise begünstigt.

5. Von besonderer Bedeutung für den Wert der jährlichen Abschlußprüfung sind Art und Umfang der Offenlegung der Rechnungslegung nach den einzelnen Aktienrechten. Soweit es an eingehenden Vorschriften zur Aufgliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bewertungsmaßstäbe in den einzelnen Gesetzen fehlt und sich die Verwaltung auch nicht nach den Anforderungen des Handelsbrauchs zu weitreichender Publizität veranlaßt sieht - so insbesondere nach den Rechten Belgiens und Luxemburgs ²⁾ -, wird hiervon zwangsläufig die aktienrechtliche Kontrolle nach Grad und Intensität beeinflusst.

6. Als letztlich entscheidender Grund für die allgemein anerkannte Wirkungslosigkeit der Abschlußprüfung in den romanischen Ländern erscheint die innere Einstellung, die gegenüber dem Prüfungsamt in der Aktiengesellschaft besteht. Während von Seiten der Verwaltung vorwiegend die Bestellung bequemer und unerfahrener Prüfer, möglichst von Freunden und Verwandten befürwortet wird - bezeichnend sind die detaillierten Inkompatibilitätsvorschriften in allen romanischen Handelsgesetzen ³⁾ - und im übrigen das Bemühen vorherrscht, ihnen einen geringstmöglichen Einblick in die inneren Verhältnisse der Gesellschaft zu gestatten, erachten viele Prüfer ihre Stellung lediglich als Pfründe oder als Sprungbrett zu besser bezahlten Positionen ⁴⁾. Unter diesen Umständen kann es nicht überraschen, daß die Commissaires

1) Vgl. Seite 100 f

2) Vgl. Seite 74 f, 78

3) Vgl. Seite 33 f

4) Vgl. Seite 36 f.

und Sindaci als inkompetentes, geduldetes Anhängsel der Verwaltung erscheinen ¹⁾.

Der Unterschied zu den Verhältnissen auf dem Prüfungssektor gerade in Großbritannien, wo der Berufsstand der Accountants ein außerordentliches Ansehen genießt und der Board of Directors einer Public Company bestrebt sein wird, den Auditors alle gewünschten Auskünfte und Informationen zu erteilen, ist augenscheinlich ²⁾. Es ist in Großbritannien, Deutschland und den Niederlanden allgemein anerkannt, daß die Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung durch kompetente Prüfer nach einer sorgfältigen, gewissenhaften Kontrolle geeignet ist, die Stellung der Verwaltung und der Gesellschaft selbst sowohl gegenüber den Aktionären wie auch in der Öffentlichkeit zu stärken ³⁾. Für diesen Aspekt der Abschlußprüfung scheint in den romanischen Ländern nur ein geringes Verständnis zu herrschen.

III Auf dem Gebiet der zivilrechtlichen Haftung der Prüfer ist auffallend, daß eine Verantwortlichkeit des deutschen Abschlußprüfers nicht in einem derartig weiten Umfang besteht, wie dies nach den meisten anderen Rechten der Fall ist.

Nach allen untersuchten Rechtsordnungen haften die Prüfer in erster Linie gegenüber der Gesellschaft wegen Verletzung der aus dem Prüfungsvertrag herrührenden Sorgfaltspflichten ⁴⁾. Die Frage, ob der Prüfer bei der Durchführung der Kontrolle die verkehrübliche Sorgfalt beachtet hat, wird nach der Systematik der kontinentalen Rechte im Rahmen des Verschuldens, nach den englischen Grundsätzen zum Breach of Contract als Teil der vertraglichen Leistungspflicht überprüft; allgemein sind hierfür die typischen Anforderungen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, eine mittlere Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit, maßgeblich. ⁵⁾

Dieser vertragliche Schadensersatzanspruch kann nach den romanischen Rechten und nach englischem Recht im Unterschied zum deutschen Recht nicht nur von der Gesellschaft selbst, sondern auch von Gläubigern der Gesellschaft

1) Vgl. Seite 36

2) Vgl. Seite 116 f

3) Vgl. Seite 86, 89

4) Vgl. Seite 113 f

5) Vgl. Seite 127

geltend gemacht werden. Während in den unter der Geltung des Code civil von 1804 stehenden Ländern Frankreich, Belgien und Luxemburg den Gläubigern mit der sog. "action oblique" nach Art. 1166 Cc generell eine eigene Klagebefugnis gewährt ist ¹⁾, besteht diese nach italienischem und englischem Recht gemäß den gesetzlichen Regelungen - Art. 2394 Cod. civ. it. ²⁾ bzw. Sect. 333 Comp. Act 1948, der sog. "misfeasance section" ³⁾, nur unter der besonderen gesellschaftsrechtlichen Voraussetzung, daß sich das Gesellschaftsvermögen für die Befriedigung der Gläubigeransprüche als unzulänglich erweist ⁴⁾. Die den Gläubigern nach ausländischem Prozeßrecht zuerkannte Befugnis, die Prüfer wegen des der Gesellschaft entstandenen Schadens im eigenen Namen in Anspruch zu nehmen, hat erhebliche praktische Bedeutung erlangt. Dies hat sich für das englische Recht erwiesen, wonach die meisten Haftungsfälle in Misfeasance-Prozessen entschieden worden sind ⁵⁾ und gilt besonders für die romanischen Rechte, da der "Sozialschaden" oft auf gemeinsame Pflichtverletzungen der Commissaires bzw. Sindaci und bestimmter Mitglieder der Verwaltung zurückzuführen ist und jene natürlich bestrebt sind, einen Rechtsstreit "in eigener Sache" zu vermeiden ⁶⁾. Ohne die eigene Klagebefugnis der Gläubiger würde dann die solidarische Verantwortlichkeit der genannten Personen, meist in der Form der Haftung "in solidum" ⁷⁾, zum Nachteil der Gesellschaft nur selten festgestellt werden können.

Diese praktischen Erwägungen haben im französischen Recht dazu geführt, außer den Gläubigern auch einzelnen Aktionären ein eigenes Klagerecht in der Form der sog. "action sociale exercée ut singuli" zu gewähren ⁸⁾. Abgesehen davon, daß die durch die Rechtsprechung vorgenommene nähere Ausgestaltung dieser Vertragsklage ut singuli in sich widerspruchsvoll ist - der Aktionär kann einerseits nur den Teil des der Gesellschaft erwachsenen Schadens geltend machen, der seiner kapitalmäßigen Beteiligung entspricht,

1) Vgl. Seite 135 f

2) Vgl. Seite 136 f

3) Vgl. Seite 139 f

4) nach englischem Recht allerdings nur, wenn sich die Gesellschaft im Zustand der Liquidation befindet; vgl. Seite 139

5) Vgl. Seite 140

6) Vgl. Seite 130

7) Vgl. Seite 126 f

8) Vgl. Seite 131 f

klagt aber andererseits auf Leistung dieses Betrages an sich ¹⁾ - und erst in der im neuen Gesetz über die Handelsgesellschaften festgelegten Form ²⁾ als ein besonderer Fall einer gesetzlichen Prozeßstandschaft in dogmatischer Hinsicht befriedigt, ist diese dem französischen Recht eigentümliche Konstruktion mit der Vorstellung von der Aktiengesellschaft als juristischer Person unvereinbar ³⁾.

Beispielhaft erscheint hingegen die in Frankreich, Belgien und Luxemburg nach allgemeinem Deliktsrecht geltende und nunmehr in das neue französische Gesetz aufgenommene Regelung der außervertraglichen Haftung ⁴⁾. Die Commissaires aux comptes haften hiernach gegenüber jedem Dritten, seien es Erwerber von Aktien oder Gläubiger der Gesellschaft, die im Vertrauen auf die Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses einen eigenen, besonderen Schaden erleiden ⁵⁾. Eine Schadensersatzpflicht der Prüfer gegenüber Dritten auch bei fahrlässigen Pflichtverletzungen besteht hingegen nicht nach den Rechten Italiens, Großbritanniens, der Niederlande und Deutschlands ⁶⁾.

Die erweiterte Verantwortlichkeit nach französischem Muster wird allein dem Charakter der aktienrechtlichen Kontrolle gerecht, die nicht nur im Interesse der Aktionäre, sondern auch der Öffentlichkeit erfolgt. Die umfassende Verpflichtung der Abschlußprüfer zu sorgfältiger und gewissenhafter Arbeitsweise sollte bei Verletzung dieser Pflichten eine entsprechend weitreichende Haftung zur Folge haben ⁷⁾. Die Verschärfung der Verantwortlichkeit, wie sie gerade im neueren englischen Schrifttum befürwortet wird ⁸⁾, dient der Stärkung der Stellung des Prüfers in der Gesellschaft und liegt damit im Interesse der Wirtschaftsprüfer selbst.

1) Vgl. Seite 132

2) Vgl. Seite 133

3) Vgl. Seite 134, 141

4) Vgl. Seite 143, 148

5) Vgl. Seite 149 f

6) Vgl. Seite 150, 153, 155, 157

7) Vgl. Seite 157 f

8) Vgl. Seite 153

LITERATURVERZEICHNIS

1. Allgemeine und rechtsvergleichende Literatur

- Arminjon, P. /Nolde, B. /
Wolff, F. Traité de Droit comparé, 3 Bände Paris
1950-1952; zitiert nach Band und Nummer
- Arsidi, Victor Les commissaires de sociétés en France et
en Italie, ungedruckte Diplomarbeit beim
Ordre des Experts Comptables, Paris 1959
- Bärmann, Johannes Die Willensbildung in den europäischen
Aktienrechten, Schriftenreihe der Juristischen
Studiengesellschaft, Karlsruhe, Heft 58/59,
Karlsruhe 1964; zitiert "Bärmann"
- Einheitliche Gesellschaftsform für die Euro-
päische Wirtschaftsgemeinschaft, in AcP,
Band 166 (1961), Seite 97 ff.
- Ist eine Aktienrechtsreform überhaupt noch
zulässig?, in JZ 1959, Seite 434 ff.
- Supranationale Aktiengesellschaften, in AcP,
Band 156 (1957), Seite 156 ff.
- Birsel, Mahmut Le contrôle des sociétés anonymes en droit
comparé,
ungedruckte Dissertation, Faculté de Droit,
Paris 1954
- Blind, Serge La présentation et le contrôle des comptes
des sociétés anonymes en Angleterre et en
France,
Dissertation, Paris, 1945
- Constantinesco,
Léontin-Jean Inexécution et faute contractuelle en droit
comparé(droit français, allemand, anglais),
Stuttgart 1960

- David, R. La réforme de la législation des sociétés par actions d'après les enseignements du droit comparé, Paris 1941
- Djian, Yves Le Contrôle de la direction des sociétés anonymes dans les pays du marché commun, Paris, 1965
- Drenkoff, Iwan Das Recht der Aktiengesellschaften in Frankreich, Deutschland und England, Heidelberg 1906
- Duroudier, R./
Kühlewein, R. La loi allemande sur les sociétés par actions (Aktiengesetz 1937), Paris 1954
- Eßer, J. Die Gliederung der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und die übrige Rechnungslegung in internationaler Sicht, Band 1 und 2, Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Heft 56, Bonn 1958 und 1959; zitiert nach Band und Seite
- Everling, Ulrich in Wohlfarth-Everling-Gläsner-Sprung, Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommentar zum Vertrag, Berlin und Frankfurt 1960
- Fain, Gaël Le Contrôle des sociétés anonymes françaises en droit comparé, in Rev. Cie. Comm., 1952, Seite 3 ff.
- Folliet Le contrôleur dans les sociétés anonymes, Genf 1957
- Hallstein, Walter Die Aktienrechte der Gegenwart, Berlin 1931
- Heinsheimer, Karl Die Zivilgesetze der Gegenwart, Band 1 Frankreich, Code civil, herausgegeben von Heinsheimer, Wolff, u. a., Mannheim-Berlin-Leipzig, 1932

- Heurteux, Claude L'information des actionnaires et des épargnants - étude comparative, Paris 1961
- Jecker, Pierre Le commissariat aux comptes des sociétés anonymes en République Fédérale Allemande, ungedruckte Diplomarbeit beim Ordre des Experts Comptables, Paris 1960
- Jura Europae Das Recht der Europäischen Wirtschaftsge-
meinschaft, Band 1, Gesellschaftsrecht, be-
arbeitet von Del Marmol, Dabin, Bastian,
Colombo, u. a., München-Berlin-Paris, 1964
- Kempchen, Friedrich Die aktienrechtlichen Gliederungsvorschrif-
ten für die Bilanz und die Gewinn- und Ver-
lustrechnung im Ausland,
ungedruckte Dissertation, Mainz 1957
- Lutter, Marcus Kapital, Sicherung der Kapitalaufbringung
und Kapitalerhaltung in den Aktien- und
GmbH-Rechten der EWG, Karlsruhe 1964;
zitiert "Lutter" und nach Seiten
- Marsh, Norman Unerlaubte Handlungen im englischen Recht,
eine rechtsvergleichende Untersuchung, in
Zeitschrift für ausländisches und internatio-
nales Privatrecht, Band 20 (1955), Seite 643 ff.
- Möhring-Serick Handels- und Wirtschaftsrecht der Länder des
gemeinsamen Marktes, Band 1 Das Recht der
Handelsgesellschaft, Deutsche Ausgabe von
Möhring, Serick und Nirk, Frankfurt-Berlin
1963
- van Ommeslaghe, Pierre Le régime des sociétés par actions et leur
administration en droit comparé, Brüssel 1961
- Rabel, Ernst Das Recht des Warenkaufs (eine rechtsver-
gleichende Darstellung), Sonderband der
Zeitschrift für Ausländisches und Internatio-
nales Privatrecht, Berlin und Leipzig, 1936

- Rechtsvergleichendes
Handwörterbuch
- Rechtsvergleichendes Handwörterbuch für das
Zivil- und Handelsrecht des In- und Auslandes,
herausgegeben von Schlegelberger, unter Mit-
wirkung von Titze, Eckstein, u. a., 6 Bände,
Berlin 1929-1938;
zitiert nach Band und Seite
- van Ryn, Jean
- La réforme du contrôle des sociétés commer-
ciales et l'expérience anglaise, Brüssel 1945;
zitiert "van Ryn, Réforme" und nach Seiten
- Stramm, Marcel
- Jahresabschluß in Deutschland und Frankreich,
in Wpg 1964, Seiten 488 ff., 517 ff., 600 ff.
- UEC-Bericht 1961
- Die Verantwortung des Abschlußprüfers, unge-
druckte Sammlung der Referate von Wirtschafts-
prüfern aus 9 Ländern, zusammengestellt beim
Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1961
- Visan
- Die Haftung der Verwaltung der Aktiengesell-
schaft, dargestellt auf rechtsvergleichender
Grundlage,
Dissertation Berlin 1935
- Wahl, Eduard
- Vertragsansprüche Dritter im französischen
Recht unter Vergleichung mit dem deutschen
Recht, dargestellt an Hand der Fälle der action
directe, Berlin und Leipzig 1935
- Wieder, Hans Arno
- Schadensersatzansprüche Dritter im englischen
Recht unter Berücksichtigung des amerikani-
schen Rechts, Dissertation, Mainz 1959
- van Wynedaele-Wouters
- Le droit des sociétés anonymes dans les pays
de la communauté économique européenne.
Brüssel 1961

2. Deutsches Recht

- Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1957 mit Ergänzungsband 1963
- Adler, Hans / Müller, Hanspeter Zur Stellung des Abschlußprüfers im künftigen Aktienrecht, in Die AG 1954, Seite 154 ff.
- Baumbach, A. / Hueck, Alfred Aktiengesetz, Kurzkommentar, 12. Aufl., München und Berlin 1965; 13. Aufl. München und Berlin 1968, bearb. von Alfred und Götz Hueck
- Baumbach-Lauterbach Zivilprozeßordnung, Kurzkommentar, 28. Auflage, München und Berlin, 1965
- Dieterich, Wilhelm Die Wirtschaftsprüferordnung, in Wpg 1961, Seite 401 ff.
- Erman, Walter Zur Prospekthaftung aus § 45 Börsen-Gesetz, in Die AG 1964, Seite 327 ff.
- Esser, Josef Schuldrecht, Allgemeiner und Besonderer Teil, 2. Auflage, Karlsruhe 1960
- Gadow, W; Heinichen, E. u. a. Großkommentar zum Aktiengesetz, Band I und II, 2. Aufl, bearbeitet von C. H. Barz, R. Fischer u. a. Berlin 1961 und 1965
- v. Godin, Hans / Wilhelmi, H. Aktiengesetz, Kommentar, 2. Aufl., Berlin 1950; 3. Aufl, Berlin 1967, bearb. von Hans und Sylvester Wilhelmi
- Hueck, Alfred Das Recht der Offenen Handelsgesellschaft, 2. Auflage, Berlin 1951
- Jäckel, Günter Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der "öffentlichen Hand", Hamburg-Berlin-Bonn 1960

- Karoli, Hermann Die Stellung des Abschlußprüfers nach dem künftigen Aktienrecht, in Wpg 1964, Seite 394 ff.
- Koch, Waldemar Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Berlin 1957
- Kropff, Bruno Aktiengesetz vom 6.9.1965 mit Einföhrungsgesetz, mit Begründung des Reg. Entwurfs und Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, zusammengestellt von Kropff, Düsseldorf 1965
- Mellerowicz in Aktiengesetz, Großkommentar, begründet von Gadow, Heinichen, u.a., Band 1, 2. Auflage, Berlin 1961
- Neflin, Hermann Die Haftung des Wirtschaftsprüfers, 3. Auflage, Stuttgart 1960
- Niehus, Rudolf J. Zur Geschichte des Rechnungswesens und des Prüferberufs, in Wpg 1966, Seite 248
- Palandt, Otto Bürgerliches Gesetzbuch, Kurzkommentar, bearbeitet von Dankelmann, Hoche, u.a., 25. Auflage, München-Berlin 1966
- Ritter, Justus Aktiengesetz, Kommentar, 2. Auflage, Berlin und München 1939
- Rosenberg, Leo Lehrbuch des Deutschen Zivilprozeßrechts, 9. Auflage, München und Berlin 1961
- Scherpf, Peter Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Köln 1967
- Schlegelberger, Franz / Quassowski, Leo Aktiengesetz, Kommentar, 3. Aufl., Berlin 1939
- Schmidt-Meyer-Landrut in Aktiengesetz, Großkommentar, begründet von Gadow, Heinichen, u.a., Band 1, 2. Auflage, Berlin 1961

- Simitis, Spiros Die faktischen Vertragsverhältnisse, Frankfurt 1957
- Teichmann, Robert /
Köhler, Walter Aktiengesetz, Kommentar, 3. Aufl., Heidelberg 1950
- Trumpler, Hans Das Bilanz- und Steuerrecht der Aktiengesellschaft nach englischem Recht, mit einem Abriß des englischen Gesellschaftsrechts, Basel-Leipzig 1939
- Voss, Heinrich Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1960
- Westrick, Peter, Abschlußprüfung und Abschlußprüfer nach geltendem und zukünftigem Aktienrecht, Heidelberg 1963
- Wilhelmi, Hans Das neue Aktiengesetz, in Die AG, 1965, Seite 153 ff., 187 ff.
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963 herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland Band 1 und 2, Düsseldorf 1964

3. Englischcs Recht

- | | |
|--|---|
| Anson, William R. and
Brierly, J.L. | Principles of the English Law of Contract,
20. Aufl., Oxford 1952 |
| Baumann | Das Recht der Handelsgesellschaften im eng-
lischen Rechtskreis, Band 12 der Sammlung
"Wirtschaftsrecht des Auslandes", Berlin 1961 |
| Cheshire, G.C. and
Fifoot, C.H.S. | The Law of Contract, 3. Aufl., London 1952 |
| Diel | Rechnungslegung und Pflichtprüfung der eng-
lischen Versicherungsaktiengesellschaften,
Weißenburg (Bayern) 1954 |
| Feder, Ernest | Le contrôle dans les sociétés anonymes anglaises
(auditors), Dissertation, Paris 1938 |
| Goitein, H. | Company Law, London 1960 |
| Grismore, Grover C. and
Murray, John E. | Principles of the Law of Contracts, 2. Aufl.,
Indianapolis, Kansas City, New York 1965 |
| Gower, L.C.B. | The Principles of Modern Company Law,
2. Auflage, London 1957 |
| Holt, S.B.P. | Jahresabschlüsse britischer Aktiengesellschaf-
ten, in Die AG 1962, Seite 8 ff. |
| Huemer, Oskar | Die englische Aktiengesellschaft, in ÖJZ
1964, Seite 84 ff. |
| Lohmann, Martin | Gesetzliche Reformen in Bilanz- und Prü-
fungswesen der britischen Kapitalgesellschaft,
in WP 1948, Seite 229 ff. |
| Markus, Hugh, Brian | Das Vertrauensverhältnis zwischen Verwaltung
und Abschlußprüfer, obwohl wünschenswert,
ist nicht unerläßlich, in Wpg 1963, Seite
621-622 |

- de Paula, F. Clive The principles of auditing, a practical manual, 12. Auflage, London 1963
- Palmer, F.B. Palmer's Company Law, bearbeitet von Schmitthoff und Curry, 20. Auflage, London 1959
- Pennington The Principles of Company Law, London 1959
- Rosendorff Die Pflichtprüfung (audit) des Jahresabschlusses im englischen Aktienrecht, Berlin 1933
- Salmond, Sir John Law of Torts, bearbeitet von Heuston, 15. Auflage, London 1955
- Salmond, John and Williams, James Principles of the Law of Contracts, 2. Aufl. London 1945
- Seavey Candler v. Crane, Christmas and Co., Negligent misrepresentation by Accountants, in LQR, Band 67, (1951), Seite 466 ff.
- Street The Law of Torts, 3. Auflage, London 1963
- Topham, A.F. Topham's Company Law, bearbeitet von Montgomerie und Temkin, 12. Auflage, London 1955
- Winfield, Percy Henry On Tort, bearbeitet von Jokowicz und Ellis Lewis, 7. Auflage, London 1963

4. Niederländisches Recht

- | | |
|--|---|
| van den Bosch, Henri | Organisation und Recht des Accountant-Berufes in den Niederlanden, in Wpg 1955, Seite 221 ff. |
| Groeneveld, G.L. | Reform des Gesellschaftsrechts in den Niederlanden, in Wpg 1966, Seite 169 ff. |
| van der Esch, B. | Vergelijkend Vennootschapsrecht, Zwolle 1953 |
| van der Heijden, E. /
van der Grinten, W.C.L. | Handboek voor der naamlooze Vennootschap naar Nederlands recht, Zwolle 1962 |
| Jahr, Günther / Völlmar,
H.F.A. | Das Aktienrecht der Niederlande, ausländische Aktiengesetze, Band 8, Berlin-Frankfurt 1962 |
| Jannsens, C.H.A.J. | Die Gestaltung des Prüfungswesens in den Niederlanden, in WP 1953, Seite 40 f |
| | Das Ordnungsstrafrecht für Accountants in den Niederlanden, in WP 1953, Seite 302 ff. |
| de Knol | Civielrechtelijke Aansprakelijkheid van directie en commissarissen van naamlooze vennootschappen volgens nederlandse recht, Zwolle 1936 |
| Molengraaff, W.L.P.A. | Leidraad bij de Beoffening van het Nederlandse Handelsrecht, Haarlem 1953 |
| Völlmar, H.F.A. | Het Nederlandse Handels- en Faillissementsrecht, 9. Auflage, Haarlem 1961 |

5. Französisches Recht

- Archavlis, Richard in Archavlis-Richard-Veyrenc, L'exercice du mandat de commissaire aux comptes, 2. Auflage Paris 1957
- Arrêts Les grands arrêts de la jurisprudence, sous la direction de Roger Houin, avec la collaboration de Jean Noirel, u.a. Paris 1962
- Aspects Aspects et problèmes de la profession d'expert comptable. Veröffentlichung des Institut Français des Experts Comptables, Marseille 1963
- Batardon, Léon Les commissaires de sociétés anonymes; leurs attributions - leur responsabilité, Paris 1937
- Baudouin-Bugnet, Pierre Das Recht der französischen Aktiengesellschaften, Schriftenreihe Ausländische Aktiengesellschaften, Band 4, Frankfurt / Berlin 1959
- Bertrand-Pibrac Etude et réflexions sur la responsabilité des commissaires aux comptes, ungedruckte Diplomarbeit beim Ordre des Experts Comptables, Paris 1962
- Colin, Ambroise et Capitant, Henri Traité de droit civil, réfondu par Léon Julliot de la Morandière, Band II, Paris 1959
- Diligences Les diligences normales en matière de travail comptable, Sammlung des Ordre des Experts Comptables, Paris 1963
- Dubrujeaud, André Les commissaires aux comptes, in JCS, Fasc. Nr. 134 (1960), Seite 1-40

- Masson, René Les commissaires aux comptes,
Dissertation Paris 1936
- Mazeaud, H. et L. -
Tunc, André Traité théorique et pratique de la Responsa-
bilité civile délictuelle et contractuelle,
3 Bände, 5. Aufl, Paris 1957-1960
- Mercier, André Le Statut légal des commissaires de sociétés
agréés par les Cours d'Appel,
Dissertation Aix 1941
- Moreau, A. La société anonyme, Traité pratique, 3 Bände,
2. Auflage, Paris 1955; zitiert nach Nummern
- Noirel, Jean La société anonyme devant la jurisprudence
moderne, Paris 1958
- Ordre Le commissaire aux comptes dans les sociétés
françaises, Collection de l'Ordre des Experts
Comptables, Paris 1962
- Pfeifer, Annegret Abschlußprüfung in Frankreich, in Wpg 1965,
Seite 38 ff.
- Projet Foyer Projet de Loi sur les sociétés commerciales,
Nr. 1003, vom 20.6.1964, mit einem Exposé
des motifs, vorgelegt von G. Pompidou,
Premier Ministre, J. Foyer, Garde de Sceaux
et Ministre de la Justice, u. a., Paris 1964
- Rault, Jean in Rev. trim. dr. com. 1952, Seite 841,
Anmerkung zum Urteil des Cour de Cassation
vom 4.8.1952
- Ripert, Georges Traité élémentaire de droit commercial,
2 Bände, 5. Auflage Paris 1963-1964;
zitiert nach Nummern

6. Belgisches und luxemburgisches Recht

- Dabin, Léon Das belgische Aktienrecht, Schriftenreihe
Ausländische Aktiengesetze, Band 9,
Frankfurt-Berlin 1964
- Frédéricq, Louis Traité de Droit commercial belge, 6 Bände,
Gand 1950;
zitiert "Frédéricq" und nach Nummern
- L'évolution du droit des sociétés anonymes
en Belgique, in Mélanges de la Faculté de
Droit de Strasbourg, Seite 61-80, Paris 1954;
zitiert "Frédéricq, L'évolution" und nach
Seite
- Lutter, Marcus Das Recht der belgischen Aktiengesellschaft,
Sonderbeilage von Die AG, 1964;
zitiert "Lutter, Die belgische AG, Seite..."
- Marx, J. -M. La responsabilité des administrateurs dans
les sociétés anonymes, Brüssel-Paris 1932
- de Page, Henri Traité élémentaire de droit civil belge,
Principes-Doctrine-Jurisprudence, 2 Bände,
Band 2 Les incapables - les obligations,
3. Auflage, Brüssel 1964
- Piret L'évolution de la législation belge sur les
sociétés anonymes, Tournai-Paris 1946
- Resteau, Ch. Traité des sociétés anonymes, 5 Bände, Band
2, 2. Auflage, Brüssel 1933
- van Ryn, Jean Principes de droit commercial, 3 Bände,
Brüssel, Band 1 1954, Band 2 1957, Band 3
1960; zitiert "van Ryn" und nach Nummern
- Wauwermans Manuel pratique des sociétés anonymes,
7. Auflage, Brüssel-Paris 1933

7. Italienisches Recht

- Battista, M. I sindaci delle società per azioni (Nomina-Funzioni-responsabilità), Mailand 1938
- Brunetti, A. Trattato del diritto delle società, 3 Bände, Band 2 Società per azioni, Mailand 1948
- Càfaro, Alfonso G. Del collegio sindacale, in Dir. fall. Band 14 (1949), Seite 171 ff. und Band 15 (1950), Seite 12 ff.
- Casella Anmerkung zum Urteil des Tribunale Varese vom 8.2.1958, in Temi, 1959, Seite 466 ff.
- Ferrara, j. Gli imprenditori e le società, 4. Auflage, Mailand 1962
- Ferri, Giuseppe Manuale di diritto commerciale, Turin, 1965, Neudruck der 2. Aufl. 1959
- Frè, Giancarlo in Commentario del Codice Civile, begründet von Scialoja-Branca, Libro Quinto - Del lavoro - Società per azioni, 3. Auflage, bearbeitet von Giancarlo Frè, Bologna, Rom 1961
- Gianessi, Egidie Das Wirtschaftsprüfungswesen in Italien, in WP 1953, Seite 281 ff.
- Gieseke, Paul Das Aktienrecht des Libro del lavoro, in Festschrift für Heinrich Titze, Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht, Band 14 (1942), Seite 61-115
- Graziani, A. Diritto delle Società, 5. Auflage, Neapel 1963

- Greco, Paolo La società nel sistema legislativo italiano, Turin 1959
- Henrich, Dieter Das italienische Aktienrecht, Ausländische Aktiengesetze, Band 11, Berlin-Frankfurt, 1965; zitiert "Henrich"
- Reformbestrebungen im italienischen Aktienrecht, in Die AG, 1964, Seite 175 ff.; zitiert "Henrich in Die AG 1964, Seite..."
- Lanza, Amilcare Involuzione dei sindaci ed evoluzione della revisione, in Revista della Società, 1957, Seite 710 ff.
- Masini Preliminari per una riforma istituzionale del collegio dei sindaci, in Revista delle Società, 1959, Seite 685-717
- Massimario Massimario generale delle Società, Mailand 1963
- Messineo, Francesco Manuale di diritto civile e commerciale, 8. Auflage, Band 3, Mailand 1953; zitiert "Messineo"
- Aspetti della responsabilità degli organi di società per azioni verso il terzo-creditore sociale, in Studi di diritto delle società, 2. Auflage, Mailand 1958; zitiert "Aspetti"
- Moro Visconti, Giorgio Il collegio sindacale, Mailand 1956 mit Ergänzungsbeilage 1956-1959
- Rezzonico Considerazioni sui principali problemi sulla costituzione e l'organizzazione della società per azioni, Dissertation Bern 1952

Toso

La società per azioni, diritto e pratica,
9. Auflage, Rom 1960

Valeri, Giuseppe

Manuale di diritto commerciale, 2. Auf-
lage, 2 Bände, Florenz 1946-1950

Abkürzungsverzeichnis

A c P	Archiv für die zivilistische Praxis
All. E. R.	All England Law Reports, London
A. N. S. A.	Association Nationale des Sociétés par Actions
BB	Betriebsberater
CA	Companies Act
Cass.	Cour de Cassation, Corte di Cassazione
Cc	Code civil von 1804
Ch.	Law Reports, Chancery Division
Ch. D.	Chancery Division, English Law Reports
Cod. civ. it.	Codice civile italiano von 1942
D.	Recueil Dalloz de Doctrine, de Jurisprudence et de Législation
D. -H.	Dalloz, Recueil Hebdomadaire de Jurisprudence
Die AG	Die Aktiengesellschaft, Hamburg
Dir. comm.	Il diritto commerciale, Mailand
Dir. fall.	Il diritto fallimentare e delle società commerciale, Mailand
Fasc.	Fascicule (Juris Classeur, Sociétés)
Foro it.	Il foro italiano, Rom
Giur.	Giurisprudenza Italiana, Rom
HWB	Handwörterbuch (rechtsvergleichendes)

J.v.A.	Instituut van Accountants (Niederl.)
JCP	Juris Classeur Périodique, Paris
JCS	Juris Classeur des Sociétés, Paris
JS	Journal des Sociétés civiles et commerciales, Paris
LCS	Lois Coordonnées des Sociétés vom 30.11.1935
LJ	Lord Justice
L.Soc.	Loi sur les Sociétés Commerciales vom 24.7.1966
L.Q.R.	The Law Quarterly Review, London
Mass.	Massimario generale delle Società, Mailand
N.V.	Naamlooze Vennootschap
ÖJZ	Österreichische Juristenzeitung, Wien
Pas. belg.	Pasicrisie belge, Brüssel
P.C.	Public Company
Rev. trim. dr. com.	Revue trimestrielle de droit comparé
Rev. Cie. Comm.	Revue de la Compagnie des Commissaires des Sociétés agréés par la Cour d'Appel de Paris
Riv. dir. comm.	Rivista del diritto commerciale, Mailand
Sirey	Recueil général des lois et des arrêts, fondé par Sirey, Paris
UEC	Union des Experts Comptables
WP	Der Wirtschaftsprüfer, Berlin und Köln
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung, Stuttgart
WPO	Wirtschaftsprüferordnung vom 24.7.1961
WvK	Wetboek van Koophandel vom 2.7.1928

LEBENS LAUF

Ich wurde am 21. Mai 1938 als Sohn des Chemikers Dr. Onno Onnen und seiner Ehefrau Erika, geb. Breiding, in Kassel geboren.

Nach Besuch der Volksschule und des Tulla-Realgymnasiums in Mannheim wechselte ich 1953 an das Gymnasium in Weinheim/Bergstraße über, wo ich im März 1958 die Reifeprüfung ablegte.

Ich studierte Rechtswissenschaft an den Universitäten Grenoble, Heidelberg, Kiel, Mainz und München. Im Juni 1963 bestand ich in Heidelberg die erste juristische Staatsprüfung. Den juristischen Vorbereitungsdienst leistete ich in Baden-Württemberg und überwiegend in Rheinland-Pfalz ab. Im Februar 1968 bestand ich in Mainz die große juristische Staatsprüfung.

Seit Mai 1968 bin ich in einer Bank in Mainz tätig.

Die mündliche Doktorprüfung fand am 23. Dezember 1968 statt.



